



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **28-03-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **315**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς

Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - ΑΦΜ κατά των : α) υπ' αρ.-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και β) υπ' αρ.-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004) της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αρ.-2015 και-2015 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004) της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

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

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 1.331,80 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 1.598,16 €, δη σύνολο εκ **2.929,96€**, αναφορικά με την υπ' αρ./2005 υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004).

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 1.880,96 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 2.257,15 €, δη σύνολο εκ **4.138,11€**, αναφορικά με τις υπ' αρ./2007 και/2013 υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004).

Οι παραπάνω δηλώσεις υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμο της αποβιώσας κατά την-2004 του – Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αρ./2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω κληρονομικά στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Οικόπεδο, με αριθμό 8, έκτασης 1.101 τ.μ., μετά της επ' αυτού ισογείου οικίας, εμβαδού 60 τ.μ., στον	8.667,64 €	6.500,00 €
2.	Αγροτεμάχιο, με αριθμό 95, έκτασης 8.021 τ.μ. στο	6.641,38 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	15.309,02 €	6.500,00 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	21.809,02 €	

Με την υπ' αρ./2007 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω κληρονομικά στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Μερίδιο (μπάσνα), 100 περίπου στρεμμάτων εξ αδιαιρέτου του δασοκτήματος (.....), δη 52 στρ. δασοσκεπή, 30 στρ. χορτολίβαδο, 18 στρ. άγωνα στην κτηματική περιοχή Ν.	2.362,50 € 1.417,50 €	10.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ	3.780,00 €	10.000,00 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	13.780,00 €	

Με την υπ' αρ./2013 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω κληρονομικά στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Οικόπεδο, έκτασης 386,96 τ.μ., ακάλυπτο, στο ΟΤ του οικισμού του Ν.		23.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ		23.000,00 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	23.000,00 €	

Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς (Ν. 2961/2001) της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος, διά συγκριτικών στοιχείων (για τα δύο οικόπεδα, καθώς και τμήμα 52 στρεμμάτων του δασοκτήματος) ή διά των ισχυουσών αντικειμενικών αξιών (για την οικία και τα

αγροτεμάχια, καθώς και τμήμα 48 στρεμμάτων του δασοκτήματος) κατά τους κρίσιμους χρόνους φορολογίας, (για την υπ'αρ./2005 το χρόνο θανάτου στις-2004 και τις υπ'αρ./07 και/13 τον χρόνο υποβολής της πρώτης δήλωσης στις-2007) προσδιόρισε την αξία των κληρονομιαίων στοιχείων ως εξής:

υπ' αρ./2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομιαίων στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου
1.	Οικόπεδο, με αριθμό 8, έκτασης 1.101 τ.μ., μετά της επ' αυτού ισογείου οικίας, εμβαδού 60 τ.μ., στον	19.818,00 € 8.667,64 €
2.	Αγροτεμάχιο, με αριθμό 95, έκτασης 8.021 τμ στο	6.641,38 €
	ΣΥΝΟΛΟ	37.127,02 €

υπ' αρ./2007 και/2013 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομιαίων στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Μερίδιο (μπάσνα), 100 περίπου στρεμμάτων εξ αδιαίρετου του δασοκτήματος (.....) Ν.	2.362,50 € 1.417,50 € 14.612,00 €
2.	Οικόπεδο, έκτασης 386,96 τ.μ., ακάλυπτο, στο ΟΤ του οικισμού τουΝ.	23.217,60 €
	ΣΥΝΟΛΟ	41.609,60 €

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, και με βάση τις ανωτέρω βάσει ελέγχου προσδιορισθείσες φορολογητέες αξίες των κληρονομιαίων στοιχείων, προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές φόρου:

υπ' αρ./2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία κληρονομιαίων στοιχείων	21.809,02	35.127,02	13.318,00
- Έξοδα κηδείας	1.500,00	1500,00	-
Σύνολο	20.309,02	33.627,02	13.318,00
+Οικοσκευή 1/30	288,92	288,92	-
Σύνολο	20.597,94	33.915,94	13.318,00
+Προγενέστερες δωρεές	13.454,45	13.454,45	-
Σύνολο φορολογητέας αξίας	34.052,39	47.370,39	13.318,00
Αναλογούν κύριος φόρος (Ν.3091/02)	1.905,24	3.237,04	1.331,80
Πρόσθετος φόρος	-	1.598,16	1.598,16
Σύνολο φόρου	1.905,24	4.835,20	2.929,96
υπ' αρ./2007 και/2013 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά φόρου
Αξία κληρονομιαίων στοιχείων	36.780,00	41.609,60	4.829,60

- Έξοδα κηδείας	-	-	-
Σύνολο	36.780,00	41.609,60	4.829,60
+Οικοσκευή 1/30	-	-	-
Σύνολο	36.780,00	41.609,60	4.829,60
+Προγενέστερες δωρεές	-	-	-
Φορολογητέα αξία	36.780,00	41.609,60	4.829,60
Φορολογητέα αξία δήλωσης.../2005	34.052,39	47.370,39	13.318,00
Σύνολο φορολογητέας αξίας	70.832,39	88.979,99	18.147,60
Αναλογούν κύριος φόρος (Ν.3091/02)	6.415,03	8.295,99	1.880,96
Πρόσθετος φόρος	-	2.257,15	2.257,15
Σύνολο φόρου	6.415,03	10.553,14	4.138,11

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Σημερινή αγοραία αξία οικοπέδου στον μικρότερη των συγκριτικών αξιών της περιοχής, βάσει των οποίων προσδιορίστηκε η φορολογητέα του αξία

➤ Σημερινή αγοραία αξία τουλάχιστον το ήμισυ των συγκριτικών αξιών

1. Αντιδικία – στο στάδιο έκδοσης απόφασης από το Μονομελές Πρωτοδικείο – για το οικόπεδο στο

➤ Αντιδικία με την κα, που έχει καταπατήσει το οικόπεδο και το έχει οριοθετήσει.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί σημερινής αγοραίας αξίας οικοπέδου στον υπολειπόμενης τουλάχιστον κατά το ήμισυ των συγκριτικών αξιών της περιοχής, βάσει των οποίων προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία του

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

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 τα όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18. 2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά ..., αν η φορολογική δήλωση γι αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,

για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. ... Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία».

Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008 καταργήθηκε από τις 13 Δεκεμβρίου 2007 η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ανωτέρω νόμου, με αποτέλεσμα να τίθεται σε εφαρμογή ο κανόνας που θεσπίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των αντικειμένων της κληρονομιάς, είτε «αγοραία» είτε «αντικειμενική» είναι η αξία αυτή, λαμβάνεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και περαιτέρω, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, έχει εφαρμογή το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο αυτόν. Το νέο νομικό καθεστώς που διαμορφώθηκε, μετά την κατά τα προεκτεθέντα κατάργηση από 13-12-2007 των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Κώδικα, όπως από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (Υπ. Οικ. 1027252/Α0013/ΠΟΛ.1048/5.3.2008), έχει εφαρμογή σε Δηλώσεις Φόρου Κληρονομιών και Πράξεις Καταλογισμού Φόρου Κληρονομιών που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά (βλ. Ιωάννη Γ. Φωτόπουλο, Αθήνα 2013, *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών*, σελ. 348-349).

Επειδή, η υπ' αρ. πρωτ. 1027252/101/Α0103/ΠΟΛ.1048/05-03-2008 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «*Από 13/12/2007 καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών. Δηλαδή, από την ημερομηνία αυτή, δηλώσεις που υποβάλλονται και πράξεις προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται για αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία υπολογίζονται με αξίες (αγοραίες, αντικειμενικές, ή μικτό σύστημα κατά περίπτωση) και φορολογικούς συντελεστές (κλίμακες, εκπτώσεις, μειώσεις, απαλλαγές κ.λ.π.) του χρόνου φορολογίας (θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου κ.λ.π.) ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (πριν ή μετά την ισχύ του Ν. 3634/2008) και ανεξάρτητα αν η υποβολή της δήλωσης ή η έκδοση της πράξης γίνεται πριν ή μετά την τριετία από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Αυτό σημαίνει ότι, στην πράξη, θα αντιμετωπισθεί πολύ συχνά η περίπτωση σε μία υπόθεση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής αφενός να υπάρχουν στον οικείο φάκελο της υπόθεσης δηλώσεις με διαφορετικό φορολογικό καθεστώς και αφετέρου να έχουν συσταθεί και μεταγενέστερες γονικές παροχές ή δωρεές συνυπολογιστέες. Σ' αυτή την περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συνυπολογισμού των άρθρων 4, 31, 36, 48 και 121 του Κώδικα και – συνεπώς – κατά την υποβολή μιας δήλωσης με χρόνο υπολογισμού του φόρου το χρόνο θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου θα πρέπει να θεωρηθεί η υποβαλλόμενη δήλωση ως αρχική και να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου σε όλες τις μεταγενέστερες δηλώσεις. Για να διευκολυνθεί όμως για τον υπολογισμό του φόρου και επειδή από το 1990 μέχρι σήμερα, όλες οι μεταγενέστερες φορολογικές κλίμακες ήταν ευνοϊκότερες από τις προηγούμενες, μπορείτε να κάνετε έναν μόνο υπολογισμό του φόρου, ο οποίος οδηγεί πρακτικά στο ίδιο αποτέλεσμα: στη*

φορολογητέα αξία που προκύπτει από την τελευταία δήλωση (που ανάγεται στον αρχικό χρόνο φορολογίας) θα προσθέσετε το σύνολο της φορολογητέας αξίας όλων των προηγούμενων δηλώσεων ή ακόμη – αν υπάρχουν – και των οριστικών πράξεων και των τυχόν πρακτικών συμβιβασμού (θεωρώντας αυτές ως προγενέστερες) και θα υπολογίσετε το φόρο που αναλογεί στο σύνολο της περιουσίας με βάση την πιο πρόσφατη από τις φορολογικές κλίμακες – εκ τις οποίες είχατε χρησιμοποιήσει. Από το φόρο που προκύπτει με τον υπολογισμό αυτό θα αφαιρέσετε τον κύριο φόρο που έχετε βεβαιώσει για όλα τα προηγούμενα φορολογητέα ποσά. Το ποσό του φόρου που προκύπτει αποτελεί το φόρο που αναλογεί στην τελευταία δήλωση και επ' αυτού θα υπολογισθεί και ο πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου...»

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Α. 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 πρόσσοδος 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, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα...»

Επειδή, το άρθρο 41^α του Ν. 1249/1982 «Φορολογία Κεφαλαίου-Αντικειμενική Αξία-Υπεραξία», που προβλέπει την εφαρμογή «μικτού συστήματος» για τον προσδιορισμό της αξίας γης και κτισμάτων με το αντικειμενικό σύστημα και το σύστημα της αγοραίας αξίας αντίστοιχα, ορίζει ότι : «1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ245Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ. 118/1973 ΦΕΚ 202Α)».

Επειδή, το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 αναγκαστικού νόμου 'περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων'», ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «*Δια τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ... λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουσιν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή εξ άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα, ή κατά την κρίσιν του Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου*».

Επειδή, το άρθρο 9 του Ν.Δ. 188/1973 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» ορίζει ότι : «*Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως δια τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζόμενη κατά τα εν άρθροις 10 έως 18, ειδικώτερον, οριζόμενα*».

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νομοθετικού διατάγματος ορίζει ότι : «*Επί ακινήτων δια τον προσδιορισμόν της αξίας λαμβάνονται υπ' όψιν και συνεκτιμώνται ιδία: Τα στοιχεία εκτιμήσεως των αυτών ή ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων, τα προκύπτοντα εκ μεταβιβάσεων επ' ανταλλάγματι ή κτήσεων αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός ή εξ απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών, η καθαρά πρόσσδος αυτών, ως και παν έτερον πρόσφορον στοιχείον, ασκούν ουσιώδη επίδρασιν επί της διαμορφώσεως της αγοραίας αξίας αυτών. Εν ελλείψει οιουδήποτε εκ των ανωτέρων στοιχείων ή εφ' όσον τα υπάρχοντα κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών χωρεί δια παντός αποδεικτικού μέσου*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Ιωάννη Γ. Φωτόπουλο, Αθήνα 2013, *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών*, σελ. 367-368), τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι α) ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σ' αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια. Η, δε, κρίση για το πρόσφορο ή όχι ορισμένου συγκριτικού στοιχείου αποτελεί κρίση πραγμάτων, και για το λόγο αυτόν διαφεύγει τον αναιρετικό έλεγχο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2005 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. (εμπρόθεσμα, κατόπιν χορήγησης δίμηνης

παράτασης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής) από την κληρονόμο εκ διαθήκης του της θανάτου στις-2004 του η υπ' αρ./2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώνονται: α) οικοπέδο, με αριθμό 8, εμβαδού 1.101 τ.μ., μετά της επ' αυτού ισόγειας οικίας, εμβαδού 60 τ.μ. στον Νομού (δηλωθείσα αξία εκ 6.500,00 € το οικοπέδο και 8.667,64 € η οικία) και β) αγροτεμάχιο, με αριθμό 95, έκτασης 8.021 τ.μ. στοΝομού (δηλωθείσα αξία εκ 6.641,38 €).

➤ Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει δήλωσης, δυνάμει της φορολογικής κλίμακας Ν.3091/2002, δη κατά το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (χρόνο θανάτου), ως εξής:

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>
Αξία οικοπέδου, εμβαδού 1.101 τ.μ., στον Ν.	6.500,00
Αξία ισόγειου οικίας, εμβαδού 60 τ.μ., στον Ν.	8.667,64
Αξία αγροτεμαχίου, έκτασης 8.021 τ.μ., στο Ν.	6.641,38
Συνολική αξία κληρονομιαίων στοιχείων	21.809,02
- Έξοδα κηδείας	1.500,00
Σύνολο	20.309,02
+Οικοσκευή 1/30	288,92
Σύνολο	20.597,94
+Προγενέστερες δωρεές	13.454,45
Σύνολο φορολογητέας αξίας	34.052,39
Αναλογούν κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.3091/02, β' κατηγορία)	1.905,24
Πρόσθετος φόρος	-
Σύνολο φόρου	1.905,24

➤ Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα παραπάνω κληρονομαία στοιχεία αποτελεί ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου στις-2004, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001.

➤ Ο έλεγχος, προέβη στον προσδιορισμό της αξίας της ισόγειου οικίας και του αγροτεμαχίου αντικειμενικά, βάσει των εντύπων Κ2 και ΑΑ ΓΗΣ αντίστοιχα, χωρίς να προκύψουν διαφορές σε σύγκριση με τις βάσει δήλωσης αξίες.

➤ Η αξία του κρινόμενου οικοπέδου προσδιορίστηκε, σύμφωνα με την από-2015 έκθεση εκτίμησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει συγκριτικού στοιχείου, συγκεκριμένα οικοπέδου στον, εμβαδού 556 τ.μ., που μεταβιβάστηκε εξ επαχθούς αιτίας (ΦΜΑ-2004) στις-2004 προς 18,00 € ανά τ.μ., (αξία βάσει ελέγχου του κρινόμενου 1.101 τ.μ. x 18,00 € = 19.818,00 €), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, δη την αγοραία αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (χρόνο θανάτου).

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει ελέγχου, δυνάμει της

φορολογικής κλίμακας Ν.3091/2002, ως εξής:

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Διαφορά</u>
Αξία οικοπέδου, εμβαδού 1.101 τμ, στον	6.500,00	19.818,00	13.318,00
Αξία ισογείου οικίας, εμβαδού 60 τμ, στον	8.667,64	8.667,64	0,00
Αξία αγροτεμαχίου, έκτασης 8.021 τμ, στο	6.641,38	6.641,38	0,00
Συνολική αξία κληρονομιαίων στοιχείων	21.809,02	35.127,02	13.318,00
- Έξοδα κηδείας	1.500,00	1.500,00	0,00
Σύνολο	20.309,02	33.627,02	13.318,00
+Οικοσκευή 1/30	288,92	288,92	0,00
Σύνολο	20.597,94	33.915,94	13.318,00
+Προγενέστερες δωρεές	13.454,45	13.454,45	0,00
Σύνολο φορολογητέας αξίας	34.052,39	47.370,39	13.318,00
Κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.3091/02, β' κατηγ.)	1.905,24	3.237,04	1.331,80
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο όριο 120%)	-	1.598,16	1.598,16
Σύνολο φόρου	1.905,24	4.835,20	2.929,96

• Στις-2007 υποβλήθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία η υπ' αρ./2007 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, με την οποία δηλώθηκε ένα μερίδιο (μπάσνα), έκτασης 100 στρεμμάτων περίπου εξ αδιαιρέτου του (συνολικής έκτασης 83.000 στρεμμάτων) δασοκτήματος (.....), εκ των οποίων 52 στρέμματα χαρακτηρίζονται ως δασοσκεπή (δηλωθείσα αξία εκ 10.000,00 €), 30 ως χορτολίβαδο (δηλωθείσα αξία εκ 2.362,50 €) και 18 ως άγωνα (δηλωθείσα αξία εκ 1.417,50 €) , στην περιοχή (.....) του Νομού

➤ Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 5 παρ. 2 του Ν.3554/2007, δη κατά το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της συμπληρωματικής φορολογικής δήλωσης (.....-2007).

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>
Αξία 52 στρεμμάτων δάσους, στο Ν.	10.000,00
Αξία 30 στρεμμάτων χορτολίβαδου, στο Ν.	2.362,50
Αξία 18 στρεμμάτων άγονης έκτασης, στο Ν.	1.417,50
Συνολική αξία κληρονομιαίων στοιχείων υπ'αρ./07 συμ/κής δήλωσης	13.780,00
+Συνολική αξία κληρονομιαίων στοιχείων υπ'αρ./05 αρχικής δήλωσης	34.052,39
Σύνολο φορολογητέας αξίας κληρονομιαίων στοιχείων	47.832,39
Αναλογούν κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.3554/07, β' κατηγορία)	2.783,24
-Βεβαιωθείς φόρος βάσει της υπ'αρ./05 αρχικής δήλωσης	1.905,24
Υπόλοιπο κυρίου φόρου	878,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου (1% x 29 μήνες καθυστέρησης = 29%)	254,62

Σύνολο φόρου	1.132,62
---------------------	-----------------

- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το παραπάνω κληρονομαίο στοιχείο αποτελεί ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου στις-2004, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001.
- Ωστόσο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονταν στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001, ως ίσχυε πριν την κατάργησή της από 13-12-2007 με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, για τον προσδιορισμό της (αγοραίας ή αντικειμενικής) φορολογητέας αξίας του κρινόμενου μεριδίου (μπάσνα) ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο ο χρόνος υποβολής της ανωτέρω συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς στις-2007 (τρία χρόνια μετά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης).
- Συγκεκριμένα η αξία των τμημάτων εκ 30 στρεμμάτων και 18 στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε χορτολίβαδα και άγωνα έκταση αντίστοιχα προσδιορίστηκε αντικειμενικά, βάσει του εντύπου ΑΑ ΓΗΣ, χωρίς να προκύψουν διαφορές σε σύγκριση με τις βάσει δήλωσης αξίες.
- Η αξία του τμήματος εκ 52 στρεμμάτων, που αντιστοιχεί σε δασική έκταση, προσδιορίστηκε δυνάμει συγκριτικού στοιχείου, συγκεκριμένα τμήματος έκτασης 68 στρεμμάτων δάσους, που μεταβιβάστηκαν εξ επαχθούς αιτίας (ΦΜΑ-2005) στις 12-05-2005 προς 0,281 € ανά τ.μ. (αξία βάσει ελέγχου του κρινόμενου 52.000 τ.μ. x 0,281 € = 14.612,00 €).
- Στις-2013 υποβλήθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία η υπ' αρ.-/2013 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς από την προσφεύγουσα, με την οποία δηλώθηκε ακάλυπτο οικόπεδο, εμβαδού 386,96 τ.μ. στο ΟΤ στον οικισμό Νομού (δηλωθείσα αξία εκ 23.000,00 €).
- Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας Ν.3554/2007, ως ορίζει η αρ. πρωτ. 1027252/101/Α0013/ΠΟΛ.1048/05-03-2008, ως εξής:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Αξία οικοπέδου, εμβαδού 386,96 τ.μ., στο Ν.	23.000,00
Συνολική αξία κληρονομαίων στοιχείων υπ'αρ.-/13 συμ/κής δήλωσης	23.000,00
Συνολική αξία κληρονομαίων στοιχείων υπ'αρ./05 &/07 δηλώσεων	47.832,39
Σύνολο φορολογητέας αξίας κληρονομαίων στοιχείων	70.832,39
Αναλογούν κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.3554/07, β' κατηγορία)	5.083,24
-Βεβαιωθείς φόρος βάσει των υπ'αρ./05 &/07 δηλώσεων	2.783,24
Υπόλοιπο κυρίου φόρου	2.300,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου (1% x 94 μήνες, με όριο ποσοστό 60%)	1.380,00
Σύνολο φόρου	3.680,00

- Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το παραπάνω κληρονομαίο στοιχείο αποτελεί ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου στις-2004, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001.
- Μετά την κατάργηση της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001, από-2007 με

τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, για τον προσδιορισμό της (αγοραίας ή αντικειμενικής) φορολογητέας αξίας του κρινόμενου οικοπέδου ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δη ο χρόνος θανάτου στις-2004.

➤ Η αξία του κρινόμενου οικοπέδου προσδιορίστηκε, σύμφωνα με την από-2015 έκθεση εκτίμησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε δυνάμει συγκριτικού στοιχείου, συγκεκριμένα οικοπέδου στο Νομού, εμβαδού 386,96 τ.μ., που μεταβιβάστηκε στις 09-02-2004 (ΦΜΑ-2004) προς 60,00 € ανά τ.μ. (αξία βάσει ελέγχου του κρινόμενου 386,96 τ.μ. x 60,00 € = 23.217,60 €).

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει ελέγχου, δυνάμει της φορολογικής κλίμακας Ν.3554/2007 (και όχι ως αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου, προφανώς εκ παραδρομής, βάσει της φορολογικής κλίμακας Ν.3091/2002), ως εξής:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία 52 στρεμ. δάσους, στο	10.000,00	14.612,00	4.612,00
Αξία 30 στρεμ. χορτολίβαδου, στο	2.362,50	2.362,50	0,00
Αξία 18 στρεμ. άγονης έκτασης, στο	1.417,50	1.417,50	0,00
Συν. αξία κληρ. στοιχείων υπ'αρ./07 συμ/κής δήλωσης	13.780,00	18.392,00	4.612,00
Αξία οικοπέδου, 386,96 τ.μ., στο	23.000,00	23.217,60	217,60
Συν. αξία κληρ. στοιχείων υπ'αρ./13 συμ/κής δήλωσης	23.000,00	23.217,60	217,60
+Συν. αξία κληρ. στοιχείων υπ'αρ./05 αρχικής δήλωσης	34.052,39	47.370,39	13.318,00
Σύνολο φορολογητέας αξίας κληρονομιαιών στοιχείων	70.832,39	88.979,99	18.147,60
Κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.3554/07, β' κατηγορία)	5.083,24	8.295,99	3.212,75
-Βεβαιωθείς φόρος βάσει ελέγχου	-	-1.331,80	-1.331,80
Υπόλοιπο	5.083,24	6.964,19	1.880,95
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο όριο 120%)		2.257,16	2.257,16
Σύνολο φόρου	5.083,24	9.221,35	4.138,11

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί σημερινής αγοραίας αξίας οικοπέδου στον υπολειπόμενης τουλάχιστον κατά το ήμισυ των συγκριτικών αξιών της περιοχής, βάσει των οποίων προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία του στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί αντιδικίας – στο στάδιο έκδοσης απόφασης από το Μονομελές Πρωτοδικείου –και για το οικόπεδο στο

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, που προβλέπει την μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο (χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου),

ορίζει ότι : «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: ... β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. γ) Κατά το χρόνο της οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο αυτόν ...».

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, που προβλέπει την μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ορίζει ότι : «1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα ή κηρύχθηκαν αναγκαστικά απαλλοτριωτέα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ... και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ... 2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.».

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Επειδή, το άρθρο 63 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του ΑΚ. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8...»

Επειδή, το άρθρο 64 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί οι προθεσμίες της παραγράφου 1 του άρθρου 62 να παραταθούν για αποχρώντες λόγους μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση, η οποία αποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση της

πράξης του άρθρου 76 και πάντως όχι σε χρόνο μεταγενέστερο των τριών (3) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σε καμία από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρχική υπ'αρ./2005, συμπληρωματικές υπ' αρ./2007 και/2013) η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κληρονομιαία στοιχεία που να κατέστησαν επίδικα πριν το θάνατο της κληρονομούμενης, ώστε να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 και να μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτοδίκαια εκ του νόμου.

➤ Η επιδικία αναφορικά με το οικόπεδο στο οικόπεδο στο Ν. το πρώτον μνημονεύεται στην από-2015 απάντηση της προσφεύγουσας προς το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, δη πέραν της πενταετίας από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολής δήλωσης στις-2005 (6 μήνες από τη δημοσίευση της διαθήκης στις-2004 πλέον δύο μηνών χορηγηθείσας παράτασης από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 62, 63 και 64 του Ν. 2961/2001). Κατά συνέπεια δεν μπορεί να τύχουν εφαρμογής ούτε οι διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 και να μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί περί αντιδικίας – στο στάδιο έκδοσης απόφασης από το Μονομελές Πρωτοδικείου –και για το οικόπεδο στο απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς τις α) υπ' αρ.-2015 και β)-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2005, αρ. φακέλου Θ-...../2005)

Κύριος Φόρος	1.331,80
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	1.598,16
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	2.929,96

Επί της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς
(αρ. δηλώσεων/2007 &/2013, αρ. φακέλου Θ-...../2005)

Κύριος Φόρος	1.880,96
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 120%	2.257,15
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	4.138,11

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).