



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 24.09.2018

Αριθμός απόφασης: 4204

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. **A...../2016** προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών Τμήμα 24ο Μονομελές, επί της με αριθ. κατάθεσης/24.01.2011 προσφυγής με αίτημα εξώδικης επίλυσης διαφοράς της του, ως ασκούσας τη γονική μέριμνα της ανήλικης θυγατέρας της, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, αρ., κατά: της με αριθ./...../2010 πράξεως προσδιορισμού φόρου κληρονομίας της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών (Θ/98) και της από 16.11.2010 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ./4.04.2018 πρόσκληση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών για την συζήτηση της πρότασης για εξώδικη (διοικητική) επίλυση της διαφοράς καθώς και την από 17.04.2018 έκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου
6. Την από 23.04.2018 πράξη ματαίωσης της δυνατότητας αποδοχής της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.
7. Το με αριθ. πρωτ./7.05.2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στην υπηρεσία μας (αρ. πρωτ. εισ./15.05.2018).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.01.2011 (πράξη κατάθεσης/24.01.2011) κατατεθείσης προσφυγής με αίτηση εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της του, **ως ασκούσας τη γονική μέριμνα της ανήλικης θυγατέρας της, του**, κατά την κρίση του εν λόγω Δικαστηρίου, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την έκδοση της αριθ./...../15.11.2010 (Θ...../98) Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της του, ως κληρονόμου του ΤΟΥ που απεβίωσε στις 7.07.1998, ποσό φόρου 716,54 ευρώ (25% λόγω προσφυγής).

Σύντομο Ιστορικό

Στις 7.07.1998 απεβίωσε ο ΤΟΥ, παππούς της ανήλικης θυγατέρας της προσφεύγουσας, ο οποίος την κατέλειπε ως εκ διαθήκης κληρονόμο και για το λόγο αυτό υπέβαλλε την με αριθ./2000 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/98). Στις 4.05.2009 υπεβλήθη η με αριθ./2009 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και συνεπεία αυτής εκδόθηκε η με αριθ./...../15.11.2010 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών με την οποία προσδιορίστηκε το σύνολο της αξίας της μερίδας της του, ανήλικης θυγατέρας της προσφεύγουσας στο ποσό των 81.604.875 δρχ. (ήδη 239.486,06 ευρώ), αντί της δηλωθείσης αξίας ποσού 77.401.906 ευρώ, περαιτέρω δε, προσδιορίστηκε, με βάση τον ως άνω υπολογισμό, ο αναλογών φόρος στο ποσό των 17.682.006 δρχ. (ήδη 51.891,43 ευρώ), αντί του ποσού των 16.705.532 δρχ. (ήδη 49.025,77 ευρώ), που αντιστοιχούσε στη δηλωθείσα αξία αυτής, και καταλογίσθηκε στην ως άνω ανήλικη θυγατέρα της προσφευγούσας η προκύψασα διαφορά φόρου ύψους 976.644 δρχ. (ήδη 2.866,16 ευρώ). Ειδικότερα η διαφορά αυτή προέκυψε από την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή: α) της αξίας του ½ εξ αδιαιρέτου αγρού στη θέση – Μυκόνου, επιφανείας 16.008 τ.μ., στο ποσό των 14.349.582 δρχ. (ήδη 42.111,759 ευρώ) αντί του αρχικώς δηλωθέντος ποσού των 6.915.456

δρχ. (ήδη 20.294,80 ευρώ), β)τον προσδιορισμό της αξίας επιπλέον 10,91 τ.μ. ενός αγρού στη θέση του Δήμου Ραφήνας και επί της οδού (Ο.Τ.), εκτάσεως 888 τ.μ. (αντί της αρχικώς δηλωθείσας 877,09 τ.μ.), στο ποσό των 212.000 δρχ. (ήδη 622,74 ευρώ) αντί του αρχικώς δηλωθέντος ποσού των 54.202 δρχ. (ήδη 159,06 ευρώ) και γ)στον προσδιορισμό της αξίας επίπλων και σκευών στο 1/30 της κληρονομιάς, ήτοι στο ποσό των 2.632.415 δρχ. (ήδη 7.725,35 ευρώ).

Κατά της παραπάνω πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ΄ Αθηνών, η προσφεύγουσα δια της ασκούσης τη γονική μέριμνα της ανήλικης θυγατέρας της, κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την με γενικό αριθ. κατάθεσης/24.01.2011 προσφυγή με αίτημα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς με την οποία ζητούσε την εξαφάνιση δια συμβιβασμού των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως να οριστούν δια συμβιβασμού οι αξίες των δηλωθέντων 1 και 5 ακινήτων, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σε ύψος που δεν ξεπερνά τις δηλωθείσες ή σε κάθε περίπτωση να ληφθούν υπόψη οι ΠΟΛ 1079/2004 και ΠΟΛ 1129/2004 του Υπουργείου Οικονομικών, να μην της καταλογισθούν έπιπλα και σκεύη, τα οποία δεν κληρονόμησε και να συνυπολογιστούν στο παθητικό της κληρονομιάς τα τεκμαρτά έξοδα κηδείας ύψους 586,94 ευρώ (ή 200.000 δρχ.), σε περίπτωση δε αποτυχίας του συμβιβασμού να εξαφανιστούν ως αόριστες και εσφαλμένες οι προσβαλλόμενες πράξεις ή σε κάθε περίπτωση να ορισθούν οι αξίες των δηλωθέντων 1 και 5 ακινήτων, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σε ύψος που δεν ξεπερνά τις δηλωθείσες ή σε κάθε περίπτωση να εφαρμοστούν οι ΠΟΛ 1079/2004 και ΠΟΛ 1129/2004 του Υπουργείου Οικονομικών, να μην της καταλογισθούν έπιπλα και σκεύη, τα οποία δεν κληρονόμησε και να συνυπολογιστεί στο παθητικό κληρονομιάς τα τεκμαρτά έξοδα κηδείας ύψους 586,94 ευρώ (ή 200.000 δρχ.), προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η από 16.11.2010 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης είναι αόριστη και εντελώς αυθαίρετη και τούτο διότι δεν αναφέρεται η ακριβής θέση του ακινήτου που ελήφθη υπ' όψιν, αν έχει ή όχι οπτική επαφή με τη θάλασσα, αν είναι καλλιεργήσιμος αγρός ή όχι, αν έχει έντονη κλήση ή όχι, αν έχει ή όχι πρόσβαση, αν είναι οικοδομήσιμος ή όχι και εν κατακλείδι εάν πλεονεκτεί ή όχι του κληρονομιάου.
- Η πραγματική αγοραία αξία των 10,91 τ.μ. του ακινήτου στη θέση του Δήμου Ραφήνας, κατά το χρόνο θανάτου ανέρχονταν στο ποσό των 54.202 δρχ. ή 159,06 ευρώ.
- Η ίδια δεν έχει κληρονομήσει έπιπλα και σκεύη, όπως άλλωστε προκύπτει από τη διαθήκη του παππού της.
- Στο παθητικό της κληρονομιάς δεν συνυπολογίστηκαν τα τεκμαρτά έξοδα κηδείας ύψους 200.000 δρχ. ή 586,94 ευρώ.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες και εσφαλμένες και πρέπει να εξαφανιστούν σύμφωνα με τις επιταγές του νόμου και το κοινό περί δικαίου αίσθημα.

Επί της ως άνω προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 24ο – Μονομελές – Α' σύνθεση) εξέδωσε την με αριθ. Α...../2016 απόφαση, σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών (ήδη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών), προκειμένου τηρηθεί η διαδικασία επί του αιτήματος της προσφεύγουσας για εξώδικη (διοικητική) επίλυση της διαφοράς, επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό του δικαστηρίου, με το δικόγραφο της κρινόμενης προσφυγής υποβλήθηκε και αίτημα για εξώδικη (συμβιβαστική) επίλυση της διαφοράς από τη Διοίκηση και δεδομένου ότι, ούτε από το δικόγραφο (με σχετική επισημείωση σ' αυτό), ούτε από άλλο, ιδιαίτερο έγγραφο που να εμπεριέχεται στο φάκελο της υποθέσεως, δεν προκύπτει ένδειξη εξετάσεως του σχετικού αιτήματος από τη φορολογική αρχή, ούτε έχει διαβιβαστεί στο Δικαστήριο πράξη μερικής ή ολικής εξώδικης λύσεως της διαφοράς ή αιτιολογημένη πράξη ματαίωσης αυτής.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών επέδωσε στις 17.04.2018 στον δικηγόρο της προσφεύγουσας την με αριθ. πρωτ...../4.04.2018 πρόσκληση (του άρθρου 72 παρ. 10 του Ν.4174/13), σύμφωνα με την οποία καλούσε την προσφεύγουσα όπως προσέλθει στα γραφεία της εντός πέντε (5) ημερών προκειμένου να τηρηθεί νομότυπα η διαδικασία για εξώδικη (διοικητική) επίλυση της διαφοράς, η οποία δεν είχε τηρηθεί για την α/α/...../15.11.2010 πράξη προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών και ήδη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και η ως άνω Δ.Ο.Υ. αφού συνέταξε την από 23.04.2018 πράξη ματαίωσης του Προϊσταμένου της, διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθ. πρωτ. εισ./15.05.2018).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.Δ. 118/1973, σχετικά με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης: «1. Η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου. 2. Επί κηρύξεως προσώπου αφάντου, η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον δημοσιεύσεως διά του τύπου της κηρυττούσης την αφάνειαν τελεσιδίκου αποφάσεως.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ως άνω Ν.Δ.: «1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως διά τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζομένη κατά τα εν άρθροις 10 έως και 18, ειδικώτερον οριζόμενα. 2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), 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. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι'

αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης. Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ίδιου Ν.Δ.: «1. Επί ακινήτων διά 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 πρόσσοδος αυτών, ως και πάν ετερον πρόσφορον στοιχείον, ασκούν ουσιώδη επίδρασιν επί της διαμορφώσεως της αγοραίας αξίας αυτών. Εν ελλείψει οιοδήποτε εκ των ανωτέρω στοιχείων ή εφ' όσον τα υπάρχοντα κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών χωρεί διά παντός αποδεικτικού μέσου.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η χρονολογία θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι 7.07.1998, χρονολογία όπου τα αγροτεμάχια δεν ήταν εντός αντικειμενικού συστήματος, όμως η δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη την 30.05.2000 και επιλέχθηκε το σύστημα προσδιορισμού της αξίας με τις αντικειμενικές αξίες του έτους πρώτης εφαρμογής που ήταν σε ισχύ η διάταξη του άρθρου 14 του ν.2753/1999 για την περαίωση εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου όπου όριζε τα εξής: « Α.1. Σε υποθέσεις φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών αρχών και αφορούν ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εντός ή εκτός σχεδίου στις οποίες εφαρμόζεται, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους κατά τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982, οι υπόχρεοι μπορούν να αποδεχθούν ως φορολογητέα αξία εκείνη που προκύπτει αντικειμενικά με την πρώτη εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων στην περιοχή, εφόσον η φορολογική ενοχή γεννήθηκε μέσα στο έτος της πρώτης εφαρμογής και πριν από αυτή ή μειωμένη κατά ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για κάθε προγενέστερο της πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος έτος και μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (15%) κατ' ανώτατο όριο, εφόσον η φορολογική ενοχή γεννήθηκε σε χρόνο προγενέστερο του έτους της πρώτης εφαρμογής. Για την αποδοχή της φορολογητέας αυτής αξίας, υποβάλλεται από τον υπόχρεο στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός ανατρεπτικής προθεσμίας που αρχίζει από την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου και λήγει στις 31.12.1999 η οικεία φορολογική δήλωση, στην οποία επισυνάπτονται και τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού της αξίας των ακινήτων. Γ. Οι υπόχρεοι που δεν έχουν υποβάλει δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων, φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή προίκας και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, δύναται εντός της προθεσμίας που ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, να υποβάλουν την οικεία δήλωση, χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου, προστίμου ή άλλης κύρωσης,

εφόσον η φορολογική ενοχή γεννήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου και δεν έχει κοινοποιηθεί η οικεία πράξη ή φύλλο ελέγχου. δ) Δηλώσεις που έχουν υποβληθεί μετά την 31η Μαΐου 2000 και μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2753/1999 με την υποβολή από τον υπόχρεο σχετικής δήλωσης ή αίτησης, κατά περίπτωση, μέχρι και 31 Οκτωβρίου 2001, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 14 του Ν. 2753/1999». Με τις διατάξεις δε της παρ. 1 του άρθρου 26 ν.2789/2000 ορίστηκε ότι: «1. Οι προθεσμίες που ορίζονται στις περιπτώσεις Α` και Γ` του άρθρου 14 του ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α), παρατείνονται από τη λήξη τους μέχρι και την 31η Μαΐου 2000.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30-12-1998 (Φ.Ε.Κ.1328/31-12-1998),ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας της γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται το ειδικό έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, ως άθροισμα τριών (3) συστατικών:

α)της βασικής αξίας γης (ΒΑ), που υπολογίζεται πάντα για κάθε εδαφική έκταση,
β)της οικοπεδικής αξίας γης (ΑΟικ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εδαφικές εκτάσεις έχουν κτίσμα με επιφάνεια μεγαλύτερη από 15τμ. και βρίσκονται: β1)εντός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης και β2)εκτός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε εθνική ή επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα,

γ)της αξίας δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εδαφικές εκτάσεις βρίσκονται: γ1)εντός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης και γ2)εκτός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε εθνική ή επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα.

Προς διευκρίνιση, τα Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (Γ.Π.Σ.) είναι σχέδια δημοσιευμένα σε Φ.Ε.Κ. για περιοχές που θεσμοθετημένα προορίζονται ως περιοχές επέκτασης των σχεδίων πόλης. Συνήθως εκτείνονται σε επαφή με τα υφιστάμενα σχέδια πόλης και τους οικισμούς και καθορίζουν τις χρήσεις γης και γενικές ρυθμίσεις των προς πολεοδόμηση περιοχών. Μέχρι να ενταχθούν στο σχέδιο πόλης, στις περιοχές των Γ.Π.Σ., ισχύουν οι όροι για την εκτός σχεδίου δόμηση, αλλά για τις προβλεπόμενες σ' αυτά χρήσεις γης.

Επειδή σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση κληρονομίας για τον προσδιορισμό της αξίας, με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, του 1/2 εξ αδιαιρέτου ενός αγρού στη θέση Μυκόνου, δεν είχε ληφθεί υπόψη και μεταφερθεί στις αντίστοιχες στήλες, ο συντελεστές που αυξάνει ή μειώνει τη συνολική αξία της γης, δηλαδή εν προκειμένω ο παράγων απόσταση της εδαφικής έκτασης από τη θάλασσα (ΣΑ 1,20), οπότε ορθά συνυπολογίστηκε η αξία του στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας. Ο προσδιορισμός της αξίας του έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1129/2002, αφού ελήφθη υπόψη και το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα στις 4.05.2009 υπέβαλε την με αριθ./2009 συμπληρωματική δήλωση με την οποία διόρθωσε την επιφάνεια του αγροτεμαχίου στη θέση Ραφήνας

από 877,09 τ.μ. σε 888 τ.μ., ήτοι 10,91 τ.μ. επιπλέον, τα οποία εκ παραδρομής φορολογήθηκαν με τις αξίες του πρώτου έτους εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος (όπως δηλαδή και στην αρχική δήλωση), το οποίο όμως ήταν λάθος διότι την ημερομηνία υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης δεν ήταν σε ισχύ ο ν.2753/1999 και έπρεπε η αξία των επιπλέον δηλωθέντων τ.μ. να υπολογιστεί με συγκριτικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε 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 στοιχείο .

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΒ΄ Αθηνών στις 8.09.2010 απέστειλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του υπό κρίση ακινήτου, εάν βρίσκεται εντός ή εκτός γενικού πολεοδομικού σχεδιασμού καθώς και την απόστασή του από τη θάλασσα.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω δελτίου πληροφοριών, η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης έκρινε ως πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 380,52 τ.μ. στη θέση Ραφήνας που μεταβιβάστηκε προς 19.450 δρχ. ανά τ.μ. ή 57,08 ευρώ (ΦΜΑ/18.06.1998). Κατόπιν αυτού ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης συνέταξε την από 16.11.2010 έκθεση εκτίμησης του ως άνω αγροτεμαχίου, σύμφωνα με την οποία η αξία της επιπλέον επιφάνειας των 10,91 τ.μ. κατά την 7.07.1998 (χρονολογία φορολογίας) προσδιορίστηκε σε 212.200 δρχ. ή 622,74 ευρώ αντί της δηλωθείσας αξίας των 54.202 δρχ. ή 159,07 ευρώ. Ως εκ τούτου ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με συγκριτικά στοιχεία που αναφέρονται στην έκθεση εκτίμησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.Δ. 118/1973: «1. Ο προσδιορισμός της αξίας των μεταξύ των στοιχείων της κληρονομίας περιλαμβανομένων κινητών γίνεται επί τη βάσει παντός αποδεικτικού στοιχείου. 2. Θεωρείται ότι μεταξύ της κληρονομίας περιλαμβάνονται και έπιπλα, του εις φόρον υποχρέου δυναμένου να αποδείξη το εναντίον διά παντός νομίμου μέσου. Η αξία των επίπλων λογίζεται ίση προς το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομίας, επιτρεπομένης εις τε το Δημόσιον και τον εις φόρον υπόχρεων της αποδείξεως διά παντός νομίμου μέσου αξίας μεγαλυτέρας ή μικροτέρας.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση κατά το προβλεπόμενο από το νόμο τεκμήριο για τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων και σκευών (1/30) ορθά ελήφθη υπόψη το σύνολο της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, διότι δεν έχουν προσκομιστεί αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει μικρότερη αξία επίπλων και σκευών από την προκύπτουσα βάσει του τεκμηρίου αυτού, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος (ΣτΕ 156/2002).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.Δ. 118/1973, όπως ίσχυε, περί έκπτωσης βαρών ορίζονται τα εξής: «Εκ της κτωμένης περιουσίας και εξ εκάστης μερίδος κατ' αναλογίαν, εφ' όσον δεν ορίζεται άλλως υπό του διαθέτου, εκπίπτουνται: α) ... δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Εις περίπτωση μη υπάρξεως δικαιολογητικών, δι' έξοδα κηδείας εκπίπτεται ποσόν δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000). Το ποσόν τούτο δύναται να αυξάνηται δι' αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών, δημοσιευόμενης εις την Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/13.06.1995 (αρ. πρωτ. 1070416/481/Α0013/ΠΟΛ.1175/13.6.1995) της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολ. & Δ.Π. του Υπ. Οικονομικών, με θέμα την έκπτωση εξόδων κηδείας: «Με αφορμή προφορικά ερωτήματα σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία κληρονομιών, για την επιβολή του φόρου κληρονομίας από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας εκπίπτουνται - ως βάρη της κληρονομίας - τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά για τα έξοδα κηδείας, εκπίπτεται ποσό 200.000 δραχμών, το οποίο μπορεί να αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 22 ν.δ.118/1973). Ο νομοθέτης, με τη θέσπιση της διάταξης του άρθρου 22, αναγνωρίζει ότι με το θάνατο του προσώπου δημιουργούνται κάποια βάρη στους κληρονόμους του (απόρροια του θανάτου), τα οποία δεν μπορούν αυτοί να αποφύγουν (έξοδα κηδείας, δημοσίευσης διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίου, απογραφής κ.λπ.). Σκοπός της νομοθετικής ρύθμισης είναι η ανακούφιση - κατά, κάποιο τρόπο - των κληρονόμων, καθιερώνοντας απευθείας την έκπτωση των πιο πάνω βαρών από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και όχι μετά από αίτηση των κληρονόμων και αιτιολογημένη απόφαση της ΔΟΥ, όπως αντίθετα προβλέπεται από το άρθρο 21 παραγρ. 3-5 του ν.δ. 118/1973 για την έκπτωση χρεών. Αποτέλεσμα της νομοθετικής βούλησης είναι τόσο η διατύπωση του προϋσχύσαντος ν.1641/1919 (άρθρο 8) όσο και η διατύπωση του ισχύοντος ν.δ.118/1973 (άρθρο 22). Επειδή δε τα έξοδα κηδείας ανέρχονται συνήθως σε υψηλά ποσά, καθορίζεται το ελάχιστο προς έκπτωση ποσό, το οποίο κατά χρονικά διαστήματα αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τις κρατούσες οικονομικές συνθήκες (1.000 ή 500 δρχ. με βάση το ν.1641/1919 και αργότερα 10.000, 30.000, 50.000 και 200.000 δρχ. σταδιακά μέχρι σήμερα). Εάν όμως υφίστανται αποδείξεις ότι τα έξοδα είναι ψηλότερα, δεν υπάρχει περιορισμός, οπότε εκπίπτει το πράγματι δαπανηθέν ποσό (σχετ. εγκ. Υπ. Οικ. 53/1973 παραγρ. 64). Από τη θέσπιση της φορολογίας κληρονομιών, ουδέποτε συναρτήθηκε η έκπτωση του ελαχίστου ποσού των εξόδων κηδείας από την ιδιότητα του κληρονομούμενου ως ασφαλισμένου σε κάποιον οργανισμό ή από την καταβολή στους κληρονόμους αυτού κάποιου βοηθήματος προς κάλυψη των εξόδων κηδείας από τον ασφαλιστικό του φορέα. Αντιθέτως, οι εκάστοτε υφιστάμενες διατάξεις διατυπώνουν την προφανή νομοθετική βούληση για παροχή κάποιου ελάχιστου βοηθήματος στους συγγενείς του θανόντος με τη μορφή της έκπτωσης αξίας από την κληρονομιαιά περιουσία, πέρα από κάθε τυχόν άλλη σχετική καταβολή. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι, στην περίπτωση που οι υπόχρεοι για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομίας δεν συνυποβάλουν κάποιο αποδεικτικό

στοιχείο (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κ.λπ.), εκπίπτει από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας ποσό δρχ. 200.000 ως έξοδα κηδείας, αυτοδίκαια εκ του νόμου, ακόμη κι αν δεν έχει περιληφθεί αυτό στην οικεία δήλωση, χωρίς σε καμιά περίπτωση να εξετάζεται αν ο κληρονομούμενος ήταν ασφαλισμένος σε κάποιο ασφαλιστικό οργανισμό και ως εκ της ιδιότητας του αυτής οι κληρονόμοι του έλαβαν ή είχαν το δικαίωμα να λάβουν κάποιο βοήθημα έναντι των εξόδων κηδείας. Μόνο στην περίπτωση που οι υπόχρεοι συνυποβάλουν δικαιολογητικά εξόδων κηδείας, τα οποία υπερβαίνουν το ποσό των 200.000 δρχ. ή το εκάστοτε ισχύον, εκπίπτει το πράγματι δαπανηθέν ποσό ή - αν έχουν εισπράξει ήδη τμήμα αυτού από το ασφαλιστικό οργανισμό του θανόντος εκπίπτει η διαφορά μεταξύ του πράγματι δαπανηθέντος ποσού και του καταβληθέντος βοηθήματος. Οι ΔΟΥ, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται για την πιστή εφαρμογή της.».

Επειδή, η προσφεύγουσα αν και δεν είχε συμπεριλάβει στην υποβληθείσα οικεία δήλωση φόρου κληρονομιάς το τεκμαρτό ποσό των εξόδων κηδείας, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε να εκπέσει από την συνολική αξία της κληρονομιαίας περιουσίας της το αναλογούν στη μερίδα της ποσό εξόδων κηδείας, εφόσον δεν ορίζονταν διαφορετικά από τον διαθέτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 10 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015): «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή εν προκειμένω τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 10 του ν. 4174/2013 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015), καθώς και την αριθ. Α...../2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 24ο Μονομελές (Α' σύνθεση), η προσφεύγουσα όμως δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω αναφερόμενη πρόσκληση για διοικητική επίλυση της διαφοράς επί της με αριθ. .../.../15.11.2010 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από 19.11.2011 και με γεν. αριθ. κατάθεσης/24.01.2011 προσφυγής με αίτημα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς της του, **ως ασκούσα τη γονική μέριμνα της ανήλικης θυγατέρας της,** του, με Α.Φ.Μ....., κατατεθείσης ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, και την αποστολή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 24ο Μονομελές), σύμφωνα με την αριθ. Α...../2016 απόφασή του.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ