



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 05.09.2016

Αριθμός απόφασης: 2946

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. 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. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ. και β) της, το γένος, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., κατά: ι) της με αριθ./2016

Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004 και ii) της με αριθ./2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004, αντίστοιχα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ. εισ.: ΔΕΔ / 20.05.2016 υπόμνημα του, συμπληρωματικό της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Το με αριθ. πρωτ. εισ.: ΔΕΔ / 08.06.2016 υπόμνημα του, το γένος, συμπληρωματικό της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Τις με αριθ./2016 και/2016 πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
8. Τις από 18.04.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α), με Α.Φ.Μ. και β), με Α.Φ.Μ., 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 και των επί αυτής κατατιθεμένων στην Υπηρεσία μας υπομνημάτων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 45.461,46 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 54.553,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 100.015,21 ευρώ.

Με την με αριθ./2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 45.461,46 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 54.553,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 100.015,21 ευρώ.

Ο ως άνω φόρος προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./30.11.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου που απεβίωσε την 09.10.2004, αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμους: τη σύζυγό του και τα τέκνα του:

και, οι οποίοι υπέβαλλαν την με αριθ. /11.07.2005 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ...../04).

Με την αριθ. /30.11.2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστεί η συνολική αξία της κληρονομιάς περιουσίας και ειδικότερα η αξία των κάτωθι κληρονομιαίων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται εκτός αντικειμενικού στη θέση καθώς :

1. Το ½ εξ αδιαιρέτου ακινήτου (αγρού) εκτάσεως 5.396,29 τ.μ. το οποίο βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως στην θέση, δηλωθείσας αξίας 61.250 ευρώ.
2. Το ½ εξ αδιαιρέτου ακινήτου έκτασης 5.236,27 τ.μ. το οποίο βρίσκεται εντός πόλεως στην θέση, δηλωθείσας αξίας 60.214 ευρώ.
3. Οικόπεδο (πρώην αγρός) επιφανείας 536 τ.μ. το οποίο βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως στην θέση, δηλωθείσας αξίας 11.674,08 ευρώ.
4. Οικόπεδο, το οποίο δηλώνεται ως τυφλό (πρώην αγρός) επιφανείας 834,63 τ.μ. το οποίο βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως στη θέση, δηλωθείσας αξίας 16.360,41 ευρώ.

Ο έλεγχος, με το αριθ. πρωτ. /7.09.2015 Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ζήτησε πληροφορίες σχετικά με την αγοραία αξία των ακινήτων κατά το χρόνο φορολογίας και όπως αυτά περιγράφονται στην με αριθ. /05 υποβληθείσα, προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. /15.09.2015 δελτίο πληροφοριών απέστειλε τα παρακάτω συγκριτικά στοιχεία: α) – Φ.Μ.Α. /29.07.2004, όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 1.340,10 τ.μ. προς 200 ευρώ το τ.μ., β): ι) Φ.Μ.Α. /23.10.2003 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 653,15 προς 114 ευρώ το τ.μ. και ii) Φ.Μ.Α. /02.12.2004 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 447,10 τ.μ. προς 150 ευρώ το τ.μ.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία, το συγκριτικό στοιχείο το οποίο είναι πλησιέστερο στο χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία είναι πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων με τα υπό εκτίμηση ακίνητα καθώς και το γεγονός ότι τα υπό εκτίμηση ακίνητα μειονεκτούν έναντι των ακινήτων που περιγράφονται στα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία λόγω του γεγονότος ότι κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής ένταξης στο σχέδιο και οφείλετο εισφορά σε γη (η κύρωση της πράξης εφαρμογής ένταξης στο σχέδιο έγινε το έτος 2005), προσδιόρισε την αξία των εκτός αντικειμενικού κληρονομιαίων ακινήτων ως εξής:

1. Το ½ εξ αδιαιρέτου ακινήτου στη θέση, έκτασης 5.396,29 τ.μ.
 $X 130 \text{ ευρώ/τ.μ.} = 701.517,7 \text{ €} / 2 = 350.758,85 \text{ ευρώ.}$

2. Το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου ακινήτου στη θέση, έκτασης 5.236,27 τ.μ. X 130 ευρώ/τ.μ. = 680.715,10 € / 2 = 340.357,55 ευρώ.
3. Οικόπεδο εντός σχεδίου πόλεως (πρώην αγρός) στην θέση, επιφανείας 536 τ.μ. X 130 ευρώ/τ.μ. = 69.680,00 ευρώ.
4. Οικόπεδο εντός σχεδίου πόλεως, το οποίο δηλώνεται ως τυφλό (πρώην αγρός), στην θέση, επιφανείας 834,63 τ.μ. X 130 ευρώ/τ.μ. = 108.501,90 ευρώ.

Η αξία των υπολοίπων ακινήτων, τα οποία περιγράφονται στην με αριθ. /2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς έχει υπολογιστεί με βάση το αντικειμενικό σύστημα σε 211.374,18 ευρώ.

Η συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομητέας περιουσίας, η οποία περιήλθε στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους με το θάνατο του την 09.10.2004, ανήλθε σε 1.079.172,48 ευρώ. Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του κληρονομητέου μεριδίου εκάστου τέκνου σε 404.689,68 ευρώ έναντι της δηλωθείσας αξίας των 134.764,75 ευρώ. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 του ν.3091/2002 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 28, 30 και 34 του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το ν.4337/2015 εκδόθηκαν οι με αριθ. /2016 και /2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς και καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων η διαφορά του φόρου με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή ζητούν να γίνει δεκτή η προσφυγή τους, να προσδιοριστεί η αξία της κληρονομικής μερίδας ενός εκάστου από αυτούς στο ποσό των 134.764,75 ευρώ, αντί της εκτιμηθείσας αξίας των 404.689,68 ευρώ, άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Ο έλεγχος έλαβε εσφαλμένα υπόψη του συγκριτικά στοιχεία τα οποία δεν είναι πρόσφορα αφού δεν έλαβε υπόψη του την ιδιαιτερότητα των ακινήτων και συγκεκριμένα: i) το γεγονός ότι τα δύο από αυτά ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου και περιήλθαν στη συγκυριότητα τους σε μικρότερα ακόμη ποσοστά με προφανή επίδραση στην αξία τους, ii) αποτελούν συνεχόμενες στενόμακρες λωρίδες και κατά τον κρίσιμο χρόνο είχαν ενταχθεί στο σχέδιο πόλης με τη διαδικασία που προβλέπεται με τον ν.1337/1983, πλην όμως δεν είχε ολοκληρωθεί η διαδικασία της κύρωσης της Πράξης Εφαρμογής, που σημαίνει πρακτικά ότι είναι απροσδιόριστη η τελική θέση των ακινήτων που περιέχονται σε αυτούς, καθώς επίσης το σχήμα και το εμβαδόν τους, iii) δεν αναφέρεται αν υπάρχει κεντρικός οδικός άξονας που εξυπηρετεί τα κρινόμενα και τα ως συγκριτικά λαμβανόμενα υπόψη ακίνητα και ποια είναι η απόσταση από αυτά. Επιπλέον, το εμβαδόν των οικοπέδων που ελήφθησαν ως συγκριτικά στοιχεία (πρόκειται για ακίνητα εμβαδού 653 τ.μ. και 447 τ.μ.) είναι πολύ μικρότερο των κρινόμενων ακινήτων, γεγονός που κατά την κοινή πείρα καθιστά αυτά πολύ πιο ελκυστικά και εμπορεύσιμα από ακίνητα πολύ μεγαλύτερου εμβαδού (με αναλογικά πολύ μεγαλύτερη εισφορά σε γη), με άμεση επίδραση στην αγοραία αξία.

β) Όπως προκύπτει από τις οικίες διατάξεις του ν.δ. 118/1973, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας όπου υπάρχει μικρός αριθμός επίκαιρων στοιχείων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., όταν προβαίνει στον καθορισμό της αξίας των εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού ακινήτων, δεν μπορεί να στηριχθεί απλώς στο στοιχείο αυτό, που είναι ανεπαρκές αλλά υποχρεούται να συνεκτιμήσει και κάθε άλλο πρόσφορο και επίκαιρο στοιχείο. Κατόπιν αυτών ισχυρίζονται ότι ο υπολογισμός της αξίας των κρινόμενων ακινήτων στο ποσό των 130 ευρώ / τ.μ. είναι αυθαίρετος.

γ) Την ημερομηνία θανάτου του πατρός τους τα οικόπεδα εκτάσεως 5.396,29 τ.μ. και 5.236,27 τ.μ., είχαν ενταχθεί στο με το από 27.11.2003 (Φ.Ε.Κ.) Π. Διάταγμα έγκρισης της Πολεοδομικής Μελέτης. Τα οικόπεδα αυτά λόγω του μεγέθους τους όφειλαν κατά το χρόνο θανάτου του πατρός τους μεγάλη εισφορά σε γη και επομένως το εμβαδόν τους δεν ήταν τελικό, αλλά επρόκειτο να μειωθεί στο μισό περίπου, πράγμα το οποίο συνέβη με την υπ' αριθ./30.05.2005 απόφαση Νομάρχη με την οποία κυρώθηκε η πράξη εφαρμογής της Πολεοδομικής Μελέτης. Βάσει της παραπάνω πράξεως εφαρμογής τα δύο τελικώς αποδοθέντα οικόπεδα είχαν εμβαδόν 2.364,72 τ.μ. και 2.892,13 τ.μ., συνολικά 5.256,85 τ.μ., λιγότερο δηλαδή από το μισό του εμβαδού των αρχικών οικοπέδων. Όταν δηλώθηκαν τα ως άνω οικόπεδα, τα όρια δεν ήταν υλοποιημένα και υποδείχθηκαν προσεγγιστικά από καλλιεργητή παρακείμενου αγρού. Στην πράξη εφαρμογής με την οποία οριστικοποιήθηκαν τα εμβαδά των ιδιοκτησιών το συνολικό εμβαδόν των δύο οικοπέδων ήταν 9.762,48 τ.μ. και όχι 10.632,56 τ.μ., δηλαδή 870,08 τ.μ. λιγότερα από όσα αναφέρονται στη δήλωση λόγω μη υλοποιημένων ορίων. Σύμφωνα δε με το με αριθ. πρωτ./15.12.2005 Πρακτικό της Νομαρχίας με θέμα: Έκθεση προσδιορισμού αξίας ακινήτων για επιβολή εισφορών σε χρήμα στις περιοχές της Επιτροπής του άρθρου 1 του αρ./ 17.01.86 (Φ.Ε.Κ.) Π. Δ/τος, η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο καθορίστηκε στα 73 ευρώ /τ.μ. Γενικά η περιοχή κατά το χρόνο εντάξεως είχε αγροτικό χαρακτήρα και διατηρεί αυτόν τον χαρακτήρα ακόμη και σήμερα, 13 χρόνια μετά την ένταξη, χωρίς να έχουν ανεγερθεί νέα κτήρια και με έλλειψη αγοραστικού ενδιαφέροντος, τόσο κατά την εποχή της εντάξεως όσο και σήμερα.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, όσον αφορά την με αριθ./2016 πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρεται ρητά στην υπό κρίση προσφυγή ως προσβαλλόμενη πράξη, αυτή λαμβάνεται ως συμπροσβαλλόμενη εξαιτίας της έμμεσης αναφορά της στο σώμα της ενδικοφανούς και από την μελέτη των λοιπών στοιχείων φακέλου. Επιπλέον, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν την 8.06.2016 το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ..... /8.06.2016, συμπληρωματικό υπόμνημά τους προς την υπηρεσίας μας, στο οποίο αναφέρουν ρητά την ως άνω πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.* 2. *Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ως άνω νόμου σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας των αντικειμένων φορολογίας «*Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας. 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 τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001 σχετικά με την αξία των ακινήτων: «Α. Αγοραία αξία. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται 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 προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Β. Αντικειμενική αξία. 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 του ως άνω νόμου σχετικά με τη συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται - Διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης: «1. Αν η δήλωση δεν έχει την υπογραφή εκείνου που δηλώνει ή δεν καθίσταται δυνατόν να προσδιορισθεί από αυτήν το αντικείμενο της φορολογικής υποχρέωσης, κατά το ποσό ή το είδος αυτής, ή λείπουν τα στοιχεία εκείνου που δηλώνει ή τα έγγραφα που πρέπει να επισυνάπτονται, αυτός που δήλωσε καλείται με απόδειξη από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσέλθει μέσα σε τακτή εύλογη προθεσμία για την υπογραφή ή τη συμπλήρωση της δήλωσης ή την προσκόμιση των εγγράφων που λείπουν. 2. Αν ο υπόχρεος δεν προσέλθει μέσα στην προθεσμία που τάχθηκε, ή, όταν προσέλθει, δεν αναγνωρίσει και δεν υπογράψει τη δήλωση ή δεν συμπληρώσει αυτήν όσον αφορά στον προσδιορισμό του αντικειμένου της φορολογικής υποχρέωσης, η δήλωση θεωρείται ότι δεν έγινε εν όλω ή εν μέρει. 3. Αν δεν προσκομισθούν τα έγγραφα που λείπουν μέχρι την έκδοση της οικείας

πράξης, ο φόρος που αναλογεί υπολογίζεται χωρίς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία τα οποία επικαλούνται με τα έγγραφα αυτά και η δήλωση θεωρείται ως ανακριβής. 4. Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου. Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτεται ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100. 5. Αν τα λογιστικά λάθη της δήλωσης επαναληφθούν στην πράξη και αυτή έχει καταστεί οριστική λόγω μη άσκησης προσφυγής, η διόρθωση αυτών ενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 99».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014):

«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».

Επειδή, η περιοχή, στην οποία ευρίσκονται τα οικόπεδα, δεν είχε υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού της αξίας των ακινήτων κατά το έτος φορολογίας και συνεπώς ορθά ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας του.

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία των υπό κρίση ακινήτων, έλαβε υπόψη της το με αριθ. πρωτ./15.09.2015 Δελτίο Πληροφοριών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το οποίο παρέχονται συγκριτικά στοιχεία μεταβιβασθέντων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, πλησίον του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την από 24.02.2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των υπό κρίση ακινήτων και ειδικότερα το γεγονός ότι μειονεκτούν έναντι των ακινήτων που περιγράφονται στα συγκριτικά εξαιτίας της μη κύρωσης της πράξης εφαρμογής ένταξης στο σχέδιο καθώς και ότι του γεγονότος ότι οφείλετο εισφορά σε γη. Συνεπώς, ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου τα μειωτικά αυτά στοιχεία και προσδιορίστηκε η αξία των ακινήτων σε 130 ευρώ/ τ.μ., έναντι των συγκριτικών: 200 ευρώ/ τ.μ., 150 ευρώ. τ.μ. και 114 ευρώ / τ.μ.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι απρόσφορα, αλλά δεν προσκομίζουν άλλα συγκριτικά στοιχεία ώστε να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό τους.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 69 του ν.2961/2001 και του άρθρου 19 του ν.4174/2013, όπου ορίζεται ότι ο φορολογούμενος διαπιστώνει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στη φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής

ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων για υπολογισμό της αξίας των υπό κρίση με βάση την οριστικοποίηση των εμβαδόν των ιδιοκτησιών είναι αβάσιμος σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις (σχετ. 2943/2010 ΔΠΡ ΠΕΙΡ).

Επειδή, σύμφωνα με τις άνω αναφερόμενες διατάξεις ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και η οποία η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στο άρθρο 10 και όχι με βάση τυχόν αποζημιώσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24.02.2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του, με Α.Φ.Μ. και β) της, με Α.Φ.Μ., κατά των με αριθ./2016 και/2016 Πράξεων Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A)

Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./2016:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς	45.461,46 ευρώ
Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων των αρ. 1&4 του ν.2523/1997 και του αρ. 26 του ν.3943/11	54.553,75 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100.015,21 ευρώ

B)

Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./2016:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς	45.461,46 ευρώ
Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων των αρ. 1&4 του ν.2523/1997 και του αρ. 26 του ν.3943/11	54.553,75 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100.015,21 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Γ. ΦΑΚΟΣ

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).