



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604566-567

Καλλιθέα, 21/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2660

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 αριθμ. 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' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. 2005 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και της υπ' αριθ. 2005 Συμπληρωματικής-Διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.082,60 €, πλέον 12.099,12 € (πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή υπάρχει διαφορά μεταξύ της τιμής που δηλώνει ο προσφεύγων στη δήλωση φόρου κληρονομιάς και της αξίας που προκύπτει από την εκτίμηση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Η Δ.Ο.Υ. διενέργησε έλεγχο για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων του κληρονομούμενου και προσδιόρισε βάσει αντικειμενικών αξιών, όπου τυγχάνουν εφαρμογής και συγκριτικών στοιχείων, όπου δεν υφίσταται αντικειμενικό σύστημα για το προσδιορισμό αξίας των ακινήτων, την αξία της ακίνητης περιουσίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος καθώς και την εμπορική αξία των κινητών κατά την ημερομηνία φορολογίας (θανάτου του κληρονομούμενου).

Κατά τη διάρκεια του παραπάνω ελέγχου εκδόθηκε το υπ. αριθ. πρωτ. 2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 Ν.4174/2013 και την υπ' αριθ. 2015 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 2015. Εν συνεχεία, υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι με αρ. πρωτ. 2015 έγγραφες απόψεις επί του ως άνω σημειώματος και η ελεγκτική αρχή, αφού έλαβε αυτές υπ' όψιν της, ολοκλήρωσε τον έλεγχο, σύνταξε την από 2016 έκθεση

ελέγχου και εξέδωσε την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Η αξία του οικοπέδου εμβαδού 1.108,60 τ.μ. που βρίσκεται στο δ.δ. του Δήμου Νομούκαθώς και του οικοπέδου (πρώην αγροτεμαχίου) εκτάσεως 5.721,50 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» του δ.δ. του ως άνω Δήμου έχουν προσδιορισθεί με βάσει συγκριτικά στοιχεία τα οποία αμφισβητεί και προτείνει άλλα τα οποία και αναφέρει και στις με αριθ. πρωτ.2015 απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

β) Οι αξίες με το πέρασμα των ετών έχουν μειωθεί και οι αγοραπωλησίες είναι σπάνιες λόγω της οικονομικής κατάστασης και της εγκατάλειψης του χωριού και περαιτέρω είναι υποβαθμισμένη περιοχή διότι πλησίον υπάρχει πεδίο βολής της αεροπορίας.

γ) Ο φόρος κληρονομιάς αναφορικά με τις μετοχές έχει καταβληθεί ήδη και ως εκ τούτου πρέπει να απαλλαγεί.

δ) Αναφορικά με τον φόρο για έπιπλα και σκεύη κακώς επιβλήθηκε διότι τα υπάρχοντα στην οικία είναι προ του έτους 1920 και η αξία τους ελάχιστη, τα υπάρχοντα στο κατάστημα ήταν ιδιοκτησίας του εκάστοτε μισθωτή και οι δύο αποθήκες είναι χαρακτηρισμένες αγροτικές και δεν περιέχουν κανέναν εξοπλισμό.

ε) Ως προς τον φόρο για το ΙΧ φορτηγό αυτοκίνητο, λόγω παλαιότητας και υλικών ζημιών έχασε παντελώς την αξία του.

στ) Οι δύο γεωργικοί ελκυστήρες λόγω της παλαιότητάς τους και λόγω φθοράς από την έντονη χρήση έχουν αξία που δεν ξεπερνά τα 400,00 € έκαστος.

ζ) Να μην επιβληθεί φόρος ανακρίβειας καθόσον οι αξίες της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς βασίστηκαν σε μεταβιβάσεις άλλων ακινήτων και όλα τα χρόνια τηρήθηκαν πλήρως οι φορολογικές υποχρεώσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2961/2001:

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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 το άρθρο 5 του ν. 2961/2001: *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν 2961/2001: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.»

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

«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 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 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 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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 2961/2001: «Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει. β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει, ββ) για κινητά, ο τόπος στον οποίο αυτά βρίσκονται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και, όταν αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής ή πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του σχετικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου και η αξία που συμφωνήθηκε σε αυτό, γγ) για απαιτήσεις, η χρονολογία και το είδος των τίτλων, τα ονόματα και η κατοικία των οφειλετών και τα οφειλόμενα ποσά για το κεφάλαιο, καθώς και για τους τόκους που οφείλονται μέχρι το θάνατο του κληρονομούμενου. Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. δ) Οι δωρεές εν ζωή και οι γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τους κληρονόμους και κληροδόχους, καθώς και οι προίκες που συστάθηκαν υπέρ αυτών. ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς. στ) Οι επικαρπίες τις οποίες ασκούσε ο κληρονομούμενος. ζ) Βεβαίωση αυτού που υποβάλλει τη δήλωση ότι, από όσο γνωρίζει, στη δήλωση περιλαμβάνεται όλη η κινητή και ακίνητη περιουσία, η οποία περιέρχεται στον υπόχρεο, καθώς και όλες οι δωρεές, γονικές παροχές και προίκες που συστάθηκαν προς αυτόν. η) Ο αριθμός φορολογικού μητρώου του υπόχρεου σε φόρο και του κληρονομούμενου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζονται λεπτομερέστερα το περιεχόμενο της δήλωσης και τα έγγραφα που επισυνάπτονται σε αυτήν.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν 1521/1950 (όπως τροποποιήθηκε με το ν.1587/1950) για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ' όψη 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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

Επειδή για το πρώτο εκ των κρινομένων ακινήτων ήτοι το οικόπεδο εμβαδού 1.108,60 τ.μ. που βρίσκεται επί του δ.δ. του Δήμου Νομού, προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα και εξετάσθηκαν συγκριτικά στοιχεία που αφορούν μεταβιβάσεις όμορων ακινήτων. Ειδικότερα,

Με το υπ' αριθ.2003 συμβόλαιο δωρεάς μεταβιβάστηκε οικόπεδο του οποίου η αξία προσδιορίστηκε στο ποσό των 13 ευρώ ανά τ.μ., το οποίο βρίσκεται εντός οικισμού, σε απόσταση 20,00 μέτρων από την κεντρική πλατεία του χωριού με πρόσοψη σε οδό, κάθετη στον κοινότοκο δρόμο που διασχίζει την πλατεία. Το εν λόγω συγκρινόμενο ακίνητο μειονεκτεί διότι συνορεύει με δευτερεύουσα δημοτική οδό ενώ το κρινόμενο συνορεύει με κεντρική οδό και έχει πρόσοψη επί της πλατείας. Ωστόσο, το συγκρινόμενο ακίνητο πλεονεκτεί από άποψη σχήματος εν σχέσει με το ακίνητο του προσφεύγοντος, του οποίου το σχήμα είναι ακανόνιστο και μόνο ένα τμήμα αυτού βλέπει προς την πλατεία. Πέραν αυτού, το γεγονός ότι μεταβιβάστηκε η φιλή κυριότητα του ως άνω ακινήτου, δεν επηρεάζει την αξία του, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται η ελεγκτική αρχή, δεδομένου ότι η αξία του ακινήτου υπολογίζεται αρχικά επί της πλήρους κυριότητας και έπειτα γίνεται η αναγωγή επί του επιμέρους δικαιώματος ιδιοκτησίας.

Επειδή περαιτέρω, η εν λόγω πλατεία σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Περιφέρειας, αναπλάστηκε κατά την περίοδο μεταξύ2005 έως2005. Ως εκ τούτου, κατά τον χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς δεν είχε διενεργηθεί η ανάπλαση. Συνεπώς τα συγκριτικά στοιχεία που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. προκειμένου να αποδείξει ότι οι αξίες στην περιοχή ήταν ανοδικές (ήτοι ΦΜΑ2007 και ΦΜΑ2009), δεν μπορούν να ληφθούν υπ' όψιν καθόσον είναι κατά πολύ μεταγενέστερα και πέραν αυτού οι ως άνω μεταβιβάσεις έλαβαν χώρα μετά την ανάπλαση της πλατείας, γεγονός που προσέδωσε αξία στα γειτνιάζοντα ακίνητα.

Επειδή το μεταβιβαζόμενο οικόπεδο με αρ. ΦΜΑ2002 εκτιμήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με 29,34 € ανά τ.μ. Το εν λόγω οικόπεδο είναι σε πλεονεκτικότερη θέση από αυτό του προσφεύγοντος ως προς το σχήμα αλλά και ως προς το γεγονός ότι έχει καθ' ολοκληρίαν πρόσοψη στον κεντρικό δρόμο και την πλατεία του χωριού .

Κατόπιν αυτών και λαμβάνοντας υπόψη τα συγκριτικά στοιχεία, τόσο αυτά που επικαλείται ο προσφεύγων όσο και αυτά που χρησιμοποιεί η Δ.Ο.Υ. προσδιορίζουμε την αξία του κρινόμενου ακινήτου στα **21 ευρώ ανά τ.μ.** (δηλ. συνολική αξία οικοπέδου 1.108,60 τ.μ. x 21 € = 23.280,60 €).

Επειδή για το δεύτερο εκ των κρινόμενων ακινήτων ήτοι το οικόπεδο (πρώην αγροτεμάχιο) εμβαδού 5.721,50 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» του δ.δ. του Δήμου Νομού, ομοίως προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα και εξετάσθηκαν συγκριτικά στοιχεία που αφορούν μεταβιβάσεις όμορων ακινήτων.

Επειδή τα προτεινόμενα από τον προσφεύγοντα συγκριτικά στοιχεία, ήτοι η με αρ. Ζ-...../2002 Δήλωση Φόρου Γονικής Παροχής και η με αρ. Ζ-...../2002 Δήλωση Φόρου Δωρεάς, με αξία εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. 5,87 € ανά τ.μ. αφορούν ακίνητα τα οποία είναι πρόσφορα για σύγκριση με το κρινόμενο. Κατ' αρχήν, μειονεκτούν ως προς τον χρόνο μεταβίβασης, ήτοι είναι 2 έτη προγενέστερα από το έτος επαγωγής της κληρονομιάς. Ωστόσο πλεονεκτούν καθώς έχουν πρόσοψη σε δύο κεντρικές και μία δημοτική οδό ενώ το κρινόμενο ακίνητο έχει μόνο μερική πρόσοψη σε μία κεντρική οδό και ομοίως μερική πρόσοψη σε δημοτική οδό. Πέραν αυτού, το γεγονός ότι μεταβιβάσθηκε η ψιλή κυριότητα των ως άνω ακινήτων, δεν επηρεάζει την αξία τους, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται η ελεγκτική αρχή, δεδομένου ότι η αξία κάθε ακινήτου υπολογίζεται αρχικά επί της πλήρους κυριότητας και έπειτα γίνεται η αναγωγή επί του επιμέρους δικαιώματος ιδιοκτησίας.

Κατόπιν αυτών και λαμβάνοντας υπόψη τα συγκριτικά στοιχεία, τόσο αυτά που επικαλείται ο προσφεύγων όσο και αυτά που χρησιμοποιεί η Δ.Ο.Υ. προσδιορίζουμε την αξία του κρινόμενου ακινήτου στα **6,5 ευρώ ανά τ.μ.** (δηλ. συνολική αξία οικοπέδου 5.721,50 τ.μ. x 6,5 € = 37.189,75 €).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.2961/2001: «1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο. 2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη. Στα επίπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν 3091/2002: «Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το **ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που**

περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.»

Επειδή εν προκειμένω στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος συμπεριλαμβάνονται κτίσματα η αξία των οποίων ανέρχεται σε 41.523,78 € (ήτοι διώροφο κτίσμα αξίας 19.334,70 €, κατάστημα 68 τ.μ. αξίας 12.880,56 € και αποθήκη αγροτική 150 τ.μ. αξίας 9.308,52 €).

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις καταλαμβάνουν όλα τα κτίσματα ανεξαρτήτως χρήσης, καθόσον δεν υφίσταται στο νόμο καμία διάκριση ή απαλλαγή. Περαιτέρω, δεν υφίσταται εξαίρεση για όσα κτίσματα ιδιοκατοικούνταν από τον κληρονομούμενο ή εκμισθώνονταν. Συνεπώς, δεν δύναται να γίνει αποδεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε την αξία των επίπλων και σκευών στο ποσό των 4.571,19 € (ήτοι 137.137,57 € x 1/30), δηλαδή εκτός από την αξία των κτισμάτων συμπεριέλαβε και την αξία οικοπέδων και αγροτεμαχίων. Ως εκ τούτου, ο ως άνω υπολογισμός δεν έγινε ορθά και προσδιορίζουμε εκ νέου με την παρούσα την αξία των σκευών και επίπλων μειώνοντας αυτή στο ποσό των 1.384,13 € (ήτοι 41.523,78 x 1/30).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3091/2002: «1. Στο άρθρο 29 του Ν. 2961/2001 προστίθεται παράγραφος 7, που έχει ως ακολούθως: «7. α. Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιριών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.»

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων κληρονόμησε το ½ από α) 240 μετοχές της Τράπεζας αξίας 7,38 € εκάστης και β) 31 μετοχές της Α.Ε. αξίας εκάστης 15,11 €, τις οποίες είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, όπως και η φορολογική αρχή ισχυρίζεται στις απόψεις της επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, οι μετοχές αυτές δεν περιελήφθησαν στην τελικώς προσδιορισθείσα από τον έλεγχο συνολική φορολογητέα αξία και συνεπώς δεν φορολογήθηκε για αυτές εκ νέου ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή σε ότι αφορά το ΙΧ αυτοκίνητο και τους δύο γεωργικούς ελκυστήρες (τους οποίους δεν είχε συμπεριλάβει στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς), προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. υπολόγισε την αξία τους βάσει του έτους 1^{ης} αδείας, των φορολογήσιμων ίππων, του εργοστασίου κατασκευής, του ωφέλιμου φορτίου του αγροτικού φορτηγού καθώς και βάσει πληροφοριών σχετικών με την αγορά αυτοκινήτων και μηχανημάτων. Ως εκ τούτου, συνυπολογίσθηκαν παράγοντες που μειώνουν την αξία τους καθώς και οι αγοραίες τιμές αντίστοιχων οχημάτων και μηχανημάτων και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του Ν. 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.» 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.». Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκαν βάσει των ανωτέρω, οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997 και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία Ακινήτων	176.791,08 €	263.708,27 €	233.884,12 €
Μετοχές (Ν.2961/2001 Αρ. 29 παρ. 7)		1.119,81 €	1.119,81 €
Χρέη και Έξοδα Κηδείας		1.201,07 €	1.201,07 €
Έπιπλα και Σκεύη (1/30)		4.571,19 €	1.384,13 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		265.958,58 €	232.947,37 €

Σημείωση: Για το ποσό των μετοχών έχει ήδη καταβληθεί ο αναλογούν φόρος και αφαιρείται η αξία τους κατά τον υπολογισμό της συνολικής φορολογητέας αξίας.

Συνολική Φορολογητέα Αξία: 232.947,37 €

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ Ν. 3091/2002 (ΚΛΙΜΑΚΑ Α΄)

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
40.000	5	2.000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000
Υπερβάλλον 12.947,37	20	2.589,47	232.947,37	20.589,47

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αναλογούν Φόρος	27.191,60	20.589,47
Φόρος που βεβαιώθηκε	17.109,00	17.109,00
Διαφορά Φόρου	10.082,60	3.480,47
Πρόσθετος Φόρος 120%	12.099,12	4.176,57
ΣΥΝΟΛΟ	22.181,72	7.657,04

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ 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).