



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18.01.2019

Αριθμός Απόφασης: 87

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης 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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά της με αρ. .../20.08.2018 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 28/09/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **21/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ..., **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:

Την 10.08.1995 απεβίωσε η ..., η οποία κατέλιπε ως μοναδική και εξ' αδιαθέτου κληρονόμο τη Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αρ. αρχική .../2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς και τις υπ' αρ. .../2007 και .../2012 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Στη συνέχεια εξεδόθη η υπ' αρ. .../21.05.2018 εντολή φορολογικού ελέγχου με σκοπό τον προσδιορισμό, κατά τον κρίσιμο χρόνο της φορολογίας, της φορολογητέας αξίας των κληρονομιαιών στοιχείων, τα οποία συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αρ. .../2012 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ήτοι α) το ¼ εξ αδιαιρέτου ενός αγροτεμαχίου με αρ. 96, στη θέση «Μεγάλη Αμμούδα» της κτηματικής περιφέρειας Μαριών Θάσου έκτασης 4.403,00 τ.μ. εντός του οποίου φύονται 50 ελαιόδεντρα, μη αρδευόμενο, το οποίο απέχει μέχρι 100 μέτρα από τη θάλασσα, συνορευόμενο γύρω με εθνική οδό Νήσου Θάσου και με θάλασσα και β) το ¼ εξ αδιαιρέτου ενός αγροτεμαχίου με αρ. 98, στη θέση «Μεγάλη Αμμούδα» της κτηματικής περιφέρειας Μαριών Θάσου έκτασης 1.119,00 τ.μ. εντός του οποίου φύονται 15 ελαιόδεντρα, μη αρδευόμενο, το οποίο απέχει μέχρι 100 μέτρα από τη θάλασσα, συνορευόμενο γύρω με εθνική οδό Νήσου Θάσου και με ιδιοκτησίες.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καβάλας προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω ακινήτων με συγκριτικά στοιχεία άλλων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις ή σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο κατά το χρόνο φορολογίας. Ειδικότερα ως συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στα αρχεία της πρώην Δ.Ο.Υ. Θάσου ελήφθησαν τα εξής: α) ΦΜΑ .../10.08.1993, αγροτεμάχιο στη θέση «Φαρί», στην κτηματική περιφέρεια Μαριών, εμβαδού 812,39 τ.μ., σε απόσταση 500 μέτρων από τη θάλασσα, προς 3.498 δρχ./τ.μ. και β) ΦΜΑ .../18.04.1995, αγροτεμάχιο στη θέση «Φαρί», στην κτηματική περιφέρεια Μαριών, εμβαδού 394,90 τ.μ., σε απόσταση άνω των 500 μέτρων από τη θάλασσα, προς

2.538 δρχ./τ.μ. Τα κληρονομιαία ακίνητα, τα οποία συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αρ. .../2012 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς βρίσκονται σε άλλη θέση από τα ως άνω συγκρινόμενα ακίνητα, πλεονεκτούν όμως των συγκριτικών ως προς την απόσταση από τη θάλασσα. Επιπλέον η αντικειμενική αξία του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ήτοι κατά το έτος 1999, ανήρχετο στο ποσό των 5.248 δρχ./τ.μ. Εν τέλει ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ελεγχόμενων ακινήτων ήταν ο ακόλουθος: α) αγροτεμάχιο 4.403,00 τ.μ. $\times$ 4.000 δρχ. $\times$ $\frac{1}{4}$ = 4.403.000 δρχ. και β) αγροτεμάχιο 1.119,00 τ.μ. $\times$ 4.000 δρχ. $\times$ $\frac{1}{4}$ = 1.119.000 δρχ. Ακολούθως η αρμόδια Δ.Ο.Υ Καβάλας εξέδωσε την από 20.08.2018 έκθεση ελέγχου καθώς και την με αρ. .../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε η οφειλόμενη διαφορά φόρου, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 921,23 €. Η διαφορά φόρου αναλύεται, ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ σε ευρώ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ
Αξία κληρονομικής μερίδας	45669,36	53.728,25
Φορολογητέα αξία	45669,36	53.728,25
Προγενέστερες γονικές παροχές-δωρεές	3.697,73	3.697,73
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	49.367,09	57.425,98
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ		
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	1.291,01 €	
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ	369,77 €	
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	921,23 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	921,23 €	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη διόρθωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι α) δεν ελήφθη υπόψη ο

χαρακτήρας των κληρονομηθέντων εκτάσεων, ως δασικών και β) τα συγκριτικά στοιχεία, τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας δεν είναι πλησιόχωρα και ομοειδή με τα κληρονομηθέντα και έχουν μεγαλύτερη αξία από τα τελευταία, διότι βρίσκονται σε τουριστική περιοχή, ενώ τα κληρονομηθέντα ακίνητα της προσφεύγουσας βρίσκονται σε αγροτική περιοχή.

Επειδή στο άρθρο 1 του Ν.Δ. 118/1973 ορίζεται ότι: «Επιβολή φόρου .

1. Επιβάλλεται φόρος, κατά τα ειδικώτερον εν τω παρόντι οριζόμενα, επί των κτώμενων αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός περιουσιών και επί των κερδών εκ λαχείων.

2. Εις τον φόρον υπόκειται παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον κτώμενον περιουσίαν εκ τινός των κατά την προηγουμένην παράγραφον αιτιών».

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν.Δ. 118/1973 ορίζεται ότι: «Κτήσις αιτία θανάτου .

1. Κτήσις περιουσίας αιτία θανάτου δια την επιβολήν του φόρου είναι ή εκ:

α) κληρονομιάς, κληροδοσίας ή τρόπου,

β) νεμήσεως,

γ) συμβάσεως ασφαλίσεως ζωής του κληρονομουμένου, εφ' όσον δεν ορίζονται εν τω ασφαλιστηρίω οι δικαιούχοι,

δ) η εξ αυτασφαλίσεως του κληρονομουμένου, εφ' όσον αυτή δεν προβλέπεται δια νόμου.

2. Η μη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας, κατά τα εν άρθρω 1193 του Αστικού Κωδικός οριζόμενα, ουδαμώς εμποδίζει την επιβολήν του κατά τας διατάξεις του παρόντος φόρου.

3. Αι προβλεπόμενοι υπό του Αστικού Κωδικός προθεσμίας αποποιήσεως της κληρονομιάς και η αποδοχή της κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής, δεν αποτελούν λόγον διαφόρου εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος».

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ.

Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 και του άρθρου 10 του ν.δ.118/1973 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων πλησιοχώρων και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια η κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής η απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών ή από άλλα στοιχεία που είναι πρόσφορα και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας. Αν τα υπάρχοντα στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2065/1992 «Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομουμένου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκια	Συντελεστής Κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (δρχ)	Φορολογητέα Περιουσία (δρχ)	Φόρος που αναλογεί (δρχ)
1.500.000	-	-	1.500.000	-
3.500.000	5	175.000	5.000.000	175.000
15.000.000	15	2.250.000	20.000.000	2.425.000
Υπερβάλλον	25			

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα προσκόμισε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ./18.09.2018 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Δασών και Αγροτικών Υποθέσεων, της Διεύθυνσης Δασών του Νομού Καβάλας, του τμήματος δασικών χαρτογραφήσεων, σύμφωνα με το οποίο βεβαιώνεται ότι τα κληρονομαία γεωτεμάχια της προσφεύγουσας, εκτάσεως 1.118,19 τμ. και 4.399,63 τ.μ., ευρισκόμενα στην τοπική κοινότητα Μαριών της Περιφερειακής Ενότητας Θάσου, αποτελούν εκτάσεις δασικού χαρακτήρα.

Επειδή, ο προκτήτορας των κληρονομαίων εκτάσεων της προσφεύγουσας, ο είχε αποβληθεί με πρωτόκολλο διοικητικής αποβολής από τις

παρανόμως καταληφθείσες δασικές εκτάσεις, ήτοι με το από 31.12.1964 πρωτόκολλο διοικητικής αποβολής του δασάρχη Θάσου από τη δασική έκταση εμβαδού 1.260 τ.μ. και με το με αρ. πρωτ. 1821/30.07.1966 πρωτόκολλο διοικητικής αποβολής του δασάρχη Θάσου από τη δασική έκταση εμβαδού 4.000 τ.μ.

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε η Δ.Ο.Υ. είναι απρόσφορα, γιατί αφενός μειονεκτούν χρονικά και αφετέρου τα ακίνητα που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομηθέντων ακινήτων, δεν είναι δασικού χαρακτήρα και επομένως πλεονεκτούν σε σχέση με τα κρινόμενα, διότι ο δασικός χαρακτήρας του ακινήτου επιδρά μειωτικά στον προσδιορισμό της αξίας του, καθώς υφίστανται απαγορεύσεις δόμησης. Τα κρινόμενα όμως ακίνητα πλεονεκτούν τοπικά, καθώς βρίσκονται σε απόσταση μέχρι 100 μέτρων από τη θάλασσα (σε αντίθεση με τα συγκριτικά, που βρίσκονται σε απόσταση περίπου 500 μέτρων από τη θάλασσα).

Επειδή, η αξία ενός ακινήτου, τόσο κατά την αγοραία προσέγγισή της, όσο και κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό, καθορίζεται από παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία τους. Στον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων, ο χαρακτηρισμός ενός ακινήτου ως «δασικού» επιφέρει μείωση της αξίας του, δεδομένου ότι δεν μπορεί να αξιοποιηθεί – οικοδομηθεί, ενώ ο συντελεστής μείωσης ορίζεται σε 60%.

Κατόπιν αυτών, η αξία του προσβαλλόμενου γεωτεμαχίου θα προσδιοριστεί με βάση το συγκριτικό στοιχείο της Δ.Ο.Υ μειωμένο κατά 20 %, κατ' αναλογία με τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα κληρονομαία ακίνητα πλεονεκτούν έναντι των συγκριτικών στοιχείων, λόγω της απόστασής τους από τη θάλασσα.

Επειδή περαιτέρω παρέλκει η εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διότι προβάλλονται αλυσιτελώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της με αρ. .../20.08.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. .../20.08.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης .../2012, αρ. φακέλου Θ-.../1995)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Δρχ.)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Δρχ.)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (Δρχ.)
Το ¼ εξ' αδιαιρέτου σε ένα αγροτεμάχιο με αριθμό 96, στη θέση «Μεγάλη Αμμούδα» της κτηματικής περιφέρειας Μαριών Θάσου έκτασης 4.403,00 τ.μ., εντός του οποίου φύονται 50 ελαιόδενδρα, μη αρδευόμενο, το οποίο απέχει μέχρι 100 μέτρα από τη θάλασσα, συνορευόμενο γύρω με εθνική οδό νήσου Θάσου και με θάλασσα.	2.200.000	4.403.000 (4.403 τ.μ.×4.000 δρχ.× 1/4)	3.522.400 (4.403 τ.μ.×3.200 δρχ.× 1/4)
Το ¼ εξ' αδιαιρέτου σε ένα αγροτεμάχιο με αριθμό 98, στη θέση «Μεγάλη Αμμούδα» της κτηματικής περιφέρειας Μαριών Θάσου έκτασης 1.119,00 τ.μ., εντός του οποίου φύονται 15 ελαιόδενδρα, μη αρδευόμενο, το οποίο απέχει μέχρι 100 μέτρα από τη θάλασσα, συνορευόμενο γύρω με εθνική οδό νήσου Θάσου και με ιδιοκτησίες.	560.000	1.119.000 (1.119 τ.μ.× 4.000δρχ.× 1/4)	895.200 (1.119 τ.μ.× 3.200δρχ.× 1/4)
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	2.760.000	5.522.000	4.417.600

	Φορολογητέα αξία βάσει δήλωσης (δρχ.)	Φορολογητέα αξία βάσει ελέγχου (δρχ.)	Φορολογητέα αξία βάσει απόφασης (δρχ.)
Κληρονομική μερίδα	2.760.000	5.522.000	4.417.600
Οικοσκευή		+ 184.067	+ 184.067
Σύνολο ενεργητικού		5.706.067	4.601.667
Χρέη και βάρη		- 200.000	- 200.000
Φορολογητέα αξία		5.506.067	4.401.667
Προγενέστερες γονικές παροχές που συνυπολογίζονται		+ 1.260.000	+ 1.260.000
Σύνολο φορολογητέας αξίας		6.766.067	5.661.667
Αναλογούν φόρος βάσει του αρ. 28 Ν. 2065/1992		439.910	274.250
Φόρος που βεβαιώθηκε		- 104.400	- 104.400
Φόρος συνυπολογιζόμενων προγενέστερων γονικών παροχών		- 21.600	- 21.600
Διαφορά προς καταβολή		313.910	148.250
Πρόσθετοι φόροι Ν. 4509/2017		0	0
Σύνολο για καταβολή			148.250 δρχ. ή 435,06 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.