



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 08-04-2019

Αριθμός απόφασης: 1195

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, της οποίας

ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-11-2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος **κύριος φόρος κληρονομιάς** ύψους 2.035,02€ πλέον **πρόσθετος φόρος της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως αντικαταστάθηκε με την **παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017**, συνολικού ύψους 1.715,73€ (πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4174/2013 λόγω ανακριβούς δήλωσης ύψους 1.017,51€ πλέον τόκοι του άρθρου 53 του ίδιου Νόμου ύψους 698,22€), ήτοι **διαφορά φόρου κληρονομιάς** συνολικού ποσού ύψους 3.750,75€ βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3634/2008 για την κατηγορία Α' (τέκνο).

Σύμφωνα με την από 28-11-2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, η εν λόγω διαφορά φόρου κληρονομιάς προέκυψε κατόπιν ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/2018 εντολής της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προσδιοριστεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ Α' 9/29-01-2008), η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων λόγω θανάτου περιουσιακών στοιχείων της του με Α.Φ.Μ. που απεβίωσε την 31-01-2008, τα οποία δηλώθηκαν ως αντικείμενο κληρονομιάς με την από κοινού υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών της με αριθμό/2008 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και της με αριθμό/2008 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (Αριθμός φακέλου Θ...../2008) από τα τέκνα της, και συγκεκριμένα τον προσφεύγοντα και τον αδερφό του, του με Α.Φ.Μ., με την ιδιότητα των εξ αδιαθέτου κληρονόμων της αποβιώσας, κατόπιν αποποίησης της εν λόγω κληρονομιάς από το σύζυγό της,

Στο πλαίσιο διενέργειας του εν λόγω ελέγχου, προκειμένου να περαιωθεί οριστικά η υπόθεση, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών (Δ.Α.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών

ζητήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης να προβεί λόγω αρμοδιότητας σε εκτίμηση της αξίας «ενός οικοπέδου συνολικής εκτάσεως 8.022,00 τ.μ., του οποίου τμήμα, εκτάσεως 6.261,60 τ.μ., βρίσκεται εντός του οικισμού του Δήμου της νήσου και τμήμα του, εκτάσεως 1.760,40 τ.μ., βρίσκεται εκτός του οικισμού αυτού», το οποίο περιλήφθηκε μεταξύ των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν με τις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 έγγραφό της διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών την από 24-08-2018 Έκθεση Ελέγχου Κεφαλαίου (Εκτίμησης Αξίας Ακινήτου) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης από την τελευταία Υπηρεσία της με αριθμό/.../...../2018 εντολής ελέγχου.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται στην ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου Κεφαλαίου (Εκτίμησης Αξίας Ακινήτου) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 28-11-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών:

«Βάσει δήλωσης, ως αξία του ανωτέρω περιγραφόμενου ακινήτου:

- για το τμήμα εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. εντός του οικισμού Κάτω Αγίου Πέτρου δηλώθηκε το ποσό των **313.080,00€** και
- για το τμήμα εκτάσεως 1.760,40 τ.μ. εκτός του ανωτέρω οικισμού δηλώθηκε το ποσό των 19.012,32€.

Η αξία του τμήματος του οικοπέδου εκτάσεως 1.760,40 τ.μ. εκτός του οικισμού Κάτω Αγίου Πέτρου προσδιορίζεται βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας Έκθεσης.

Η αξία του τμήματος του οικοπέδου εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. εντός του οικισμού Κάτω Αγίου Πέτρου προσδιορίζεται βάσει συγκριτικών στοιχείων ως ακολούθως:

Από το επίσημο Βιβλίο συγκριτικών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία:

- Α' Συγκριτικό στοιχείο: Δήλωση Φ.Μ.Α./2007 Οικόπεδο 1.203,75 τ.μ. x 34%
επί της επαρχιακής οδού οικισμού
προς 145,00€/τ.μ.
- Β' Συγκριτικό στοιχείο: Δήλωση Φ.Μ.Α./2007 Οικόπεδο 1.187,19 τ.μ. x 365%
επί της επαρχιακής οδού οικισμού προς
145,00€/τ.μ.
- Γ' Συγκριτικό στοιχείο: Δήλωση Φ.Μ.Α./2007 Οικόπεδο 1.013,00 τ.μ.
στον οικισμό προς 115,00€/τ.μ.
(Δεν αναφέρεται ως επί της επαρχιακής οδού)

Το κρινόμενο πλεονεκτεί των συγκριτικών λόγω χρόνου φορολογίας και μειονεκτεί λόγω έκτασης.

Επομένως, από τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία και την κρίση του Προϊσταμένου, για το τμήμα του οικοπέδου εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. εντός του οικισμού Δήμου
..... ορίζεται τιμή μονάδας ανά τ.μ. στα 115,00€, ήτοι συνολική αξία του ως άνω αναφερόμενου τμήματος του οικοπέδου 6.261,60 τ.μ. x 115,00€/τ.μ. = 720.084,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογητέα αξία του τμήματος του οικοπέδου εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. εντός οικισμού, βάσει ελέγχου, προσδιορίζεται σε 720.084,00€.

[...]

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, τα συγκριτικά στοιχεία και τα λοιπά διαθέσιμα έγγραφα, προσδιορίζει:

- την τιμή μονάδας σε **115,00€/τ.μ.**
- την αξία του τμήματος του οικοπέδου εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. σε **720.084,00€.**».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το από 23-10-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και την από 23-10-2018 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, τα οποία κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της οικίας του, καλώντας τον εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του. Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση υποβάλλοντας από κοινού με τον αδερφό του το με αριθμό/2018 υπόμνημα συνοδευόμενο από τοπογραφικό διάγραμμα του ως άνω αναφερόμενου οικοπέδου εκτάσεως 8.022,00 τ.μ..

Οι διατυπωθείσες στο εν λόγω υπόμνημα απόψεις δεν έγιναν αποδεκτές και, ακολούθως, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 28-11-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς και στην έκδοση της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της οικίας του (αριθμός πρωτοκόλλου κοινοποίησης/2018).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή του και να ακυρωθεί η με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου: Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη ως όφειλε το με αριθμό/2018 υπόμνημα που υπέβαλε από κοινού με τον αδερφό του. Αντιθέτως, απέρριψε τους ισχυρισμούς των τελευταίων

χωρίς να προβάλει καμία αιτιολογία προς τούτο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ.) και του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

- Η αξία του κρινόμενου ακινήτου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε υπερβολικά υψηλά επίπεδα βάσει απρόσφορων συγκριτικών στοιχείων.: Ο προσφεύγων, έχοντας στη διάθεσή του το συμβόλαιο μεταβίβασης του με αριθμό συγκριτικού στοιχείου του Βιβλίου Τιμών (.....) που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και κατόπιν αυτοψίας στην οποία προέβη με συνδρομή μηχανικού συμπέρανε ότι το κρινόμενο ακίνητο πρέπει να έχει σημαντικά χαμηλότερη τιμή σε σχέση με το ως άνω συγκριτικό στοιχείο, καθώς: α) έχει πολλαπλάσια έκταση αυτής του συγκριτικού στοιχείου (6.261,60 τ.μ. έναντι 1.013,00 τ.μ.), χαρακτηριστικό που το καθιστά λιγότερο εμπορεύσιμο και αξιοποιήσιμο, β) έχει ακριβώς την ίδια συνολική μέγιστη επιτρεπόμενη δόμηση (400 τ.μ.) με το συγκριτικό στοιχείο παρά την πολύ μεγαλύτερη επιφάνειά του, γ) βρίσκεται σε πολύ μεγάλη απόσταση από την επαρχιακή οδό (287 μ. περίπου το ελάχιστο και 427 μ. περίπου το μέγιστο) και τη θάλασσα (μεγαλύτερη των 550 μ.), δ) λόγω της σχετικώς επίπεδης μορφολογίας του, του μακρόστενου σχήματός του και του προσανατολισμού του, έχει περιορισμένη θέα προς τη θάλασσα, με αποτέλεσμα να είναι ασύμφορη η πλήρης αξιοποίησή του, και ε) είναι εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτησία κατά 50% και αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη μειωτικά της αξίας, καθώς δυσχεραίνει σημαντικά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με μελλοντική ανάπτυξη/αξιοποίησή του.

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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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:

«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 πρόσδοδος 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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Α. Υπόχρεοι σε δήλωση

1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν. 2961/2001:

«1. 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, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 63 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 67 του Ν. 2961/2001:

«1. 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 κληρονομουμένου, 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 [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 73 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παρ. 19 του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010:

«3. [...] αν μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν εμπρόθεσμα περιλαμβάνονται και ακίνητα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους μπορεί να γίνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή και άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει», που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001, στην οποία αναριθμήθηκε η πρώτη παρ. 3 του ίδιου άρθρου με την παρ. Γ.10 του άρθρου 3 του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014), ορίζεται ότι:

«1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982:

«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 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α')», ήτοι οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 1587/1950 και των άρθρων 9 και 10 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν. 1587/1950 με τον οποίο κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε ο Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') ορίζεται ότι:

«2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν 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 Οικ. Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 24-08-2018 Έκθεση Ελέγχου Κεφαλαίου (Εκτίμησης Αξίας Ακινήτου) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία συντάχθηκε συνεπεία έκδοσης από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. της με αριθμό/.../...../2018 εντολής ελέγχου βάσει του με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Δελτίου Αίτησης Πληροφοριών (Δ.Α.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 28-11-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η αξία του τμήματος του οικοπέδου εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. εντός του οικισμού Δήμου προσδιορίστηκε βάσει συγκριτικών στοιχείων, ήτοι «ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων», κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών ισχυουσών διατάξεων.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου Κεφαλαίου (Εκτίμησης Αξίας Ακινήτου) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για τον προσδιορισμό της αξίας του κρινόμενου ακινήτου λήφθηκαν υπόψη από το «επίσημο Βιβλίο συγκριτικών» της εν λόγω Δ.Ο.Υ. τα ως άνω περιγραφόμενα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία Α', Β' και Γ' και αφού μελετήθηκαν όλα τα προσδιοριστικά τους χαρακτηριστικά και πραγματοποιήθηκαν οι απαραίτητες συγκρίσεις με τα αντίστοιχα προσδιοριστικά χαρακτηριστικά του υπό κρίση ακινήτου διαπιστώθηκε ότι «το κρινόμενο πλεονεκτεί των συγκριτικών λόγω χρόνου φορολογίας», καθώς στην περίπτωση του υπό κρίση ακινήτου το έτος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το 2008, ενώ στις περιπτώσεις των συγκριτικών στοιχείων Α', Β' και Γ' το έτος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το 2007, «και μειονεκτεί (των συγκριτικών) λόγω έκτασης», καθώς το υπό κρίση ακίνητο έχει πολύ μεγαλύτερη έκταση από εκείνη των συγκριτικών Α', Β' και Γ' (6.261,60 τ.μ. έναντι 1.203,75 τ.μ., 1.187,19 τ.μ. και 1.013,00 τ.μ., αντίστοιχα). Επιπλέον, ως προς τη θέση (επί επαρχιακής οδού) ή την απόσταση από επαρχιακή οδό, το κρινόμενο ακίνητο, δεδομένου ότι συνιστά τμήμα οικοπέδου, το οποίο, βάσει του τοπογραφικού διαγράμματός του απέχει 285 μ. από την επαρχιακή οδό, μειονεκτεί έναντι των συγκριτικών Α' και Β', τα οποία βρίσκονται «επί της επαρχιακής οδού οικισμού» και είναι πιο συγκρίσιμο με το συγκριτικό στοιχείο Γ', το οποίο βρίσκεται «στον οικισμό», αλλά «δεν αναφέρεται ως "επί της επαρχιακής οδού"».

Επειδή, ως εκ τούτου, λαμβανομένων υπόψη και συνεκτιμωμένων των προσδιοριστικών στοιχείων του υπό κρίση ακινήτου, των χαρακτηριστικών των ανωτέρω περιγραφόμενων διαθέσιμων συγκριτικών

στοιχείων, των λοιπών διαθέσιμων εγγράφων και της κρίσης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η τιμή μονάδος του κρινόμενου ακινήτου ορίστηκε σε 115€/τ.μ., ήτοι μειωμένη κατά περίπου 20% σε σχέση με την τιμή μονάδος των συγκριτικών στοιχείων Α' και Β' και πιο κοντά στα επίπεδα της τιμής μονάδος του συγκριτικού στοιχείου Γ'.

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη: α) των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, β) των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, γ) του προσκομισθέντος με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή τοπογραφικού διαγράμματος του ως άνω αναφερόμενου οικοπέδου εκτάσεως 8.022,00 τ.μ. (του οποίου τμήμα συνιστά το υπό κρίση ακίνητο) και δ) του προσκομισθέντος με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αντιγράφου συμβολαίου αγοραπωλησίας του συγκριτικού στοιχείου Γ', η τιμή μονάδος του υπό κρίση ακινήτου ορθώς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στα 115€/τ.μ. βάσει της τιμής ανά τ.μ. και των προσδιοριστικών χαρακτηριστικών του συγκριτικού στοιχείου Γ', καθώς το κρινόμενο ακίνητο ναι μεν μειονεκτεί έναντι του συγκριτικού στοιχείου Γ' λόγω μεγαλύτερης έκτασης (χαρακτηριστικό που το καθιστά λιγότερο εμπορεύσιμο) και λόγω του ότι πρόκειται για εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτησία κατά 50%, αλλά πλεονεκτεί έναντι του συγκριτικού στοιχείου Γ' τόσο λόγω χρόνου φορολογίας, όσο και λόγω δυνατότητας αξιοποίησης της πολλαπλάσιας έκτασής του με άλλους τρόπους (π.χ. πρασιές, γήπεδα, κήποι κ.λπ.), ενώ, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, παρά την πολύ μεγαλύτερη επιφάνειά του, έχει ακριβώς την ίδια συνολική μέγιστη επιτρεπόμενη δόμηση (400 τ.μ.) με το συγκριτικό στοιχείο Γ'.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η φορολογητέα αξία του κρινόμενου ακινήτου, ήτοι του τμήματος του οικοπέδου εκτάσεως 6.261,60 τ.μ. εντός του οικισμού Δήμου
....., ορθώς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως ακολούθως: 6.261,60 τ.μ. x 115,00€/τ.μ. = 720.084,00€.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα άλλα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία, τα οποία να θεμελιώνουν τον ισχυρισμό του περί προσδιορισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου σε υπερβολικά υψηλά επίπεδα βάσει απρόσφορων συγκριτικών στοιχείων κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28-11-2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.και την επικύρωση της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Αριθμός Πράξης:/2018

Διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς	2.035,02€
Πρόσθετος φόρος του άρθρου 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017)	1.715,73€
Καταλογιζόμενο ποσό (Σύνολο διαφοράς φόρου κληρονομιάς)	3.750,75€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/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.