



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/05/2019

Αριθ. απόφασης: 1306

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 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 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. πρωτ./02-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 08-01-2019 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./02-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Με την με αριθμό/2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2961/2001, της υπ' αριθ./2013 (φακ./2013) δήλωσης φόρου κληρονομιάς της κληρονομούμενης, με την οποία, βάσει διαθήκης, δηλώθηκαν από την κληρονόμο ακίνητα περιουσιακά στοιχεία. Η ανωτέρω κληρονόμος είχε υποβάλει αίτημα διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 73 του ν. 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με τον Ν. 3842/2010. Στις 11-9-2013 έγινε επίδοση, της με αριθ. πρωτ./2013 πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. Αιγίου, όπως εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενός (1) μηνός από την κοινοποίηση της πρόσκλησης, προσέλθουν για να λάβουν γνώση του προσδιορισμού της προσωρινής αξίας και να καταθέσει την προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν. 2961/01, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 44 του Ν. 3842/2010.

Αφού πέρασε άπρακτη η παραπάνω προθεσμία, η υπόθεση χρεώθηκε με την αριθ./2018 εντολή ελέγχου για τακτικό έλεγχο. Στη συνέχεια το αποτέλεσμα του

ελέγχου (σημείωμα διαπιστώσεων αρ./2018) με την αντίστοιχη πράξη προσωρινού προσδιορισμού του φόρου αρ. id/2018 κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το αρ. πρωτ./21-9-2018 συστημένο έγγραφό της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Στην συνέχεια, με το υπ' αριθ. Πρωτ./24-10-2018 έγγραφό της, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις ενστάσεις- αντιρρήσεις της, κατά της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των δηλωθέντων ακινήτων και αναφέρει μεταξύ άλλων και τα παρακάτω:

1) Το ακίνητο έκτασης 525,00 τ.μ. έχει μικρή πρόσοψη στον δημοτικό δρόμο και η θέα του περιορίζεται από ένα κυπαρισσώνα που βρίσκεται μπροστά του.

2) Το ακίνητο έκτασης 378,00 τμ , βρίσκεται στο άκρο του οικισμού, χωρίς θέα

Προτεινόμενο συγκριτικό στοιχείο αναφέρεται η μεταβίβαση οικοπέδου την 26-11-2008 προς 30,00 €/τμ.(ΦΜΑ/2008 Δ.Ο.Υ. Αιγίου).

Κατόπιν κοινοποιήθηκε η με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και η σχετική έκθεση ελέγχου αφού προηγήθηκε έλεγχος στα στοιχεία που παρατέθηκαν και η εκτίμηση των ακινήτων διαμορφώθηκε όπως παρακάτω:

-Το οικόπεδο επιφάνειας 525,00 τμ από 70,00 €/τμ προς 63,00€/τμ.

- Το οικόπεδο επιφάνειας 378,00 από 60,00€/τμ προς 50,00 €/τμ

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή αυτή στα πλαίσια της λογικής και της χρηστής διοίκησης και να ακυρωθεί μερικά η ολικά η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Το οικόπεδο εμβαδού 525,00 τ.μ., το οποίο βρίσκεται στον οικισμό του, έχει μικρή πρόσοψη στην κοινοτική οδό και δεν έχει καθόλου θέα διότι μπροστά από το οικόπεδο υπάρχουν πολλά κυπαρίσσια μεγάλου ύψους. Η φορολογητέα αξία

του ως άνω οικοπέδου η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των 63,00 ευρώ/τ.μ. είναι λανθασμένη διότι: α) πλησίον του ως άνω υπό κρίση οικοπέδου, μεταβιβάστηκε οικόπεδο την 26/11/2008 με αριθμο δήλωσης/2018 έναντι 30,00 ευρώ/τ.μ. και β) με την/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του υπόχρεου με χρονολογία φορολογίας 26/03/2015 και δύο χρόνια μετά σε σχέση με το ως άνω υπό κρίση οικόπεδό του, για το ακίνητο 4, οικόπεδο 600,00 τμ στην θέση το οποίο γειτονεύει με αυτό, ορίστηκε τιμή 40 ευρώ/τ.μ.

2) Το οικόπεδο εμβαδού 378,00 τ.μ. το οποίο βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως στο άκρο του οικισμού χωρίς θέα η τιμή του δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από 30,00 ευρώ/τ.μ αφού για το ακίνητο 6, οικόπεδο εντός οικισμού της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του υπόχρεου και χρονολογία φορολογίας δύο χρόνια μετά ορίστηκε τιμή 40 ευρώ/τ.μ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ' 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 παροχήςη 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, 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 τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 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 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 στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.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), ορίζεται ότι:

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 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής:

α).....β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει

χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.

Η Γ' κατηγορία αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε οποιονδήποτε άλλον συγγενή εξ αίματος ή εξ αγχιστείας του κληρονομούμενου που δεν αναφέρεται στις Α' και Β' κατηγορίες, ή σε εξωτικό.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.500
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ. δήλωσης/2013 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ: Θ-...../2013), αφού ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες Γονικών Παροχών, Δωρεών και Μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία Κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991.

Επειδή, για την εκτίμηση των : α) οικόπεδου εμβαδού 525,00 τ.μ., το οποίο βρίσκεται εντός οικισμού του και β) οικόπεδου εμβαδού 378,00 τ.μ., το οποίο βρίσκεται εντός οικισμού του, ελήφθησαν υπόψη τρία (3) πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία, και συγκεκριμένα:

- 1) Στις 08-08-2012 μεταβιβάστηκε ποσοστό 50% αδιαίρετα από ένα οικόπεδο έκτασης 645,41 τ.μ. άρτιο και οικοδομήσιμο πλησίον του κρινόμενου οικοπέδου έκτασης 525,00 τ.μ. εντός οικισμού της έναντι της οριστικής τιμής των 65,00 ευρώ/τμ (ΦΜΑ/2012)
- 2) Στις 19-11-2012 μεταβιβάστηκε ποσοστό 50% αδιαίρετα οικόπεδου έκτασης 314,85 τ.μ. άρτιο και οικοδομήσιμο, εντός οικισμού της έναντι της οριστικής τιμής των 60,00 ευρώ/τ.μ.

3) Στις 29-01-2013 μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 653,03 τμ άρτιο και μη οικοδομήσιμο, εντός οικισμού της, έναντι της οριστικής τιμής των 45,00 ευρώ/τ.μ.

Ως προς την επικαρπία του ακινήτου επιφανείας 525,00 τ.μ.

Επειδή, το επικαλούμενο πρώτο συγκριτικό αναφέρεται στο έτος 2008 θεωρείται απρόσφορο και δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για το προσδιορισμό της αξίας του κρινόμενου ακινήτου.

Επειδή, το προτεινόμενο με χρονολογία φορολογίας 26-03-2015 και με τιμή 40 ευρώ/τμ βρίσκεται σύμφωνα με την έκθεση στην ίδια περιοχή και γειτνιάζει με το κρινόμενο, θεωρείται πρόσφορο για τον προσδιορισμό της αξίας του κρινόμενου.

Επειδή, το κρινόμενο μειονεκτεί έναντι του παραπάνω συγκριτικού λόγω χρόνου φορολογίας 09/06/2013 (26-03-2015 το συγκριτικό και επιπλέον κληρονομείται η επικαρπία αυτού και όχι η πλήρης κυριότητα όπως του συγκριτικού, προσδιορίζουμε την αξία της επικαρπίας του εν λόγω ακινήτου προς 40 ευρώ/τμ, ήτοι $525 * 40$ ευρώ/τμ ήτοι $525 * 40$ ευρώ/τμ * $4/10 = 8.400,00$ ευρώ.

Ως προς την επικαρπία του ακινήτου επιφανείας 378,00 τ.μ.

Επειδή, το συγκριτικό με ημερομηνία 29-01-2013 προς 45 ευρώ/τμ αναφέρεται σε μεταβίβαση ακινήτου εκτάσεως 653,03 τ.μ. πλήρους κυριότητας, ενώ στο κρινόμενο ακίνητο κληρονομείται μόνο το δικαίωμα της επικαρπίας αυτού, στοιχείο μειονεκτικό έναντι του συγκριτικού, προσδιορίζουμε την αξία της επικαρπίας του ακινήτου προς 40 ευρώ/τμ, ήτοι $378 * 40$ ευρώ/τμ * $4/10 = 6.048,00$ ευρώ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, κατά τα λοιπά όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./02-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου.

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/2018

Διαφορά φόρου	1.185,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.185,34 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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