



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 02.02.2021

Αριθμός Απόφασης: 266

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό/10.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2015, αρ. φακ. Θ .../2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/10.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2015, αρ. φακ. Θ .../2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., που 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/10.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2015, αρ. φακ. Θ .../2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την03.2015 αποβιώσαντος, βάσει της με αριθμό02.2015 δημόσιας διαθήκης του συμβολαιογράφου Νάουσας, δημοσιευθείσας στις03.2015 με το με αριθμό πρακτικό του Ειρηνοδικείου Νάουσας, κύριος φόρος 13.314,20€, πλέον προστίμου ποσού 6.657,10€ αρ. 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ήτοι σύνολο φόρου 19.971,30€ λόγω διαφοράς μεταξύ της δηλωθείσας από τον προσφεύγοντα αξίας των αναφερόμενων στον κατωτέρω πίνακα περιουσιακών στοιχείων και της προσδιορισθείσας από την φορολογική αρχή.

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου
1. Τα ¾ ή ποσοστό 75% εξ αδιαιρέτου ακάλυπτου οικοπέδου με αριθμό, εμβαδού 922 τ.μ. εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, στο Ο.Τ.	10.372,50€	23.511,00€
2. Τα 11/12 ή ποσοστό 91,666% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου με αριθμό, εμβαδού 1.460τ.μ. εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, στο Ο.Τ., μετά των επ' αυτού υφισταμένων κτισμάτων, ήτοι μιας παλαιάς, λιθόκτιστης και κεραμοσκεπούς ισόγειας οικίας εμβαδού 108τ.μ. και μιας παλαιάς ισόγειας αποθήκης, εμβαδού 24τ.μ.	16.296,99€ 20.075,00€	17.497,68€ 45.503,00€

3. Οικόπεδο, πρώην αγρός – κληροτεμάχιο, με αριθμό τεμαχίου εμβαδού 4.062τ.μ. που βρίσκεται στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, και στην πρώην κτηματική θέση «.....».	40.620,00€	97.488,00€
4. Οικόπεδο, πρώην αγρός – κληροτεμάχιο, με αριθμό τεμαχίου εμβαδού 2.375τ.μ. που βρίσκεται στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, και στην πρώην κτηματική θέση «.....».	23.750,00€	57.000,00€
5. Το υπ' αριθμόν κυκλοφορίας φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο μάρκας TOYOTA, φορ. ισχύος 13HP	300,00€	2.000,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η με αριθμό/10.09.2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Οι αγοραίες αξίες των ακινήτων διαμορφώνονται με βάση τη ζήτηση. Εν προκειμένω η ζήτηση ήταν ανύπαρκτη έως ελάχιστη.
2. Το συγκριτικό στοιχείο το οποίο λήφθηκε υπόψη για την εκτίμηση της αξίας των υπό κρίση ακινήτων ήταν γενικό, αόριστο και ανατιολόγητο, επίσης δεν αναγράφεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, αν η αξία του συγκριτικού στοιχείου προέκυψε βάσει δήλωσης ή κατόπιν ελέγχου, αν αποτελεί οριστικό στοιχείο και αν για την εν λόγω μεταβίβαση από χαριστική αιτία καταβλήθηκε φόρος.
3. Τα με α/α 1 και 2 ακίνητα του ανωτέρω πίνακα εκτιμήθηκαν προς 34,00€/τ.μ.. και τα με α/α 3 και 4 ακίνητα εκτιμήθηκαν προς 24,00€/τ.μ. Ωστόσο, το με αριθμό 29 τεμάχιο, εμβαδού 922,00 τ.μ., καθώς και το υπ' αρ. οικόπεδο εμβαδού 1.460,00 τ.μ. βρίσκονται στο τέλος του χωριού και για περισσότερα από 20 έτη δεν παρουσιάζει καμία ανάπτυξη ή ανοικοδόμηση η γύρω περιοχή. Επιπλέον η αξία που προσδιορίστηκε για τα ίδια ακίνητα για την καταβολή του ΕΝΦΙΑ 2019 ήταν κατά πολύ κατώτερη,
4. Η εκτίμηση της αξίας του Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας δεν είναι ορθή, καθώς δε λήφθηκε υπόψη η πραγματική κατάσταση του οχήματος, όπως η παλαιότητά του, τα διανυθέντα χιλιόμετρα, ούτε διερευνήθηκε αν έχει υποστεί μηχανική βλάβη ή ζημιές από τροχαίο ατύχημα.

5. Τα κτίσματα που βρίσκονται εντός του οικοπέδου εμβαδού 1.460 τ.μ. έχουν μηδενική αξία, καθώς η παλαιότητά τους είναι άνω των 60 ετών και δεν έχουν καμία λειτουργική χρήση.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι :

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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, με τη διάταξη της περ. Α του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι:

- α) ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, και
- β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά

.....

Με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως συγκριτικά στοιχεία πρέπει να μοιάζουν με εκείνο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και ως προς τη χρήση για την οποία προορίζεται

.....

Ως προς το «πρόσφορο» των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί (με σύγκριση μεταξύ τους) η αγοραία αξία κάποιου άλλου ακινήτου η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά.

α) Τοπικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό.

β) Χρονικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίον θέλουμε να προσδιορίσουμε την αξία κάποιου ακινήτου { Η φορολογία κληρονομιών δωρεών & γονικών παροχών, 5^η έκδοση, Τόμος Α΄σελ. 367-369, Ιωάννης Φωτόπουλος}.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων (ως αποτυπώνονται στον σχετικό πίνακα), στοιχείων της επαχθείσας στον προσφεύγοντα κληρονομιάς από τον αποβιώσαντα στις03.2015 πατέρα του, χρησιμοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή το ακόλουθο συγκριτικό στοιχείο:

Οικόπεδο έκτασης 900,00 τ.μ. στο Ο.Τ. της κοινότητας, της Δημοτικής Ενότητας, του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 36,00€ /τ.μ. (Δήλωση φόρου γονικής παροχής Ζ/14.06.2016).

Επειδή, το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο είναι πρόσφορο χρονικά για όλα τα ακίνητα (με α/α 1,2,3 και 4 σχετικού πίνακα), καθώς ο χρόνος μεταβίβασης (λόγω δωρεάς) και φορολογίας του είναι πολύ κοντινός με το χρόνο μεταβίβασης λόγω κληρονομιάς και φορολογίας των κρινόμενων ακινήτων, καθότι απέχουν σχεδόν ένα (1) έτος. Ωστόσο τα κρινόμενα ακίνητα βρίσκονται στην άκρη του χωριού.

Επειδή, για τα ακίνητα με α/α 1 και 2 η φορολογική αρχή αποδέχθηκε ότι μειονεκτούσαν έναντι του συγκριτικού τοπικά, καθόσον η περιοχή στην οποία βρίσκονται είναι στην άκρη του χωριού, προβαίνοντας σε μικρή μείωση και προσδιορίζοντας την αξία τους προς 34,00€/τ.μ. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η θέση ενός ακινήτου σε απόμακρο σημείο μιας κοινότητας, σε απόσταση από την εμπορική κίνηση είναι παράγοντας που μπορεί να μειώσει σημαντικά την αξία του, δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής κρίνουμε ως πιο ορθό και εύλογο τον υπολογισμό της αξίας των υπ' αρ. 1 και 2 κρινόμενων ακινήτων προς 29€/τ.μ. ως εξής:

Ακίνητο με α/α 1	$922,00 \times 29 = 26.738 \times 75/100 = 20.053,50\text{€}$
Ακίνητο με α/α 2	$1.460,00 \times 29 = 42.340,00 \times 91,660/100 = 38.811,66\text{€}$

Επειδή, για τα κρινόμενα ακίνητα με α/α 3 και 4 η φορολογική αρχή, έχοντας ως βάση το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο, λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη τη θέση τους και την πρόσφατη ένταξή τους στο ρυμοτομικό σχέδιο, προσδιόρισε την αξία τους προς 24€/τ.μ.

Το χρησιμοποιηθέν συγκριτικό στοιχείο σε καμία περίπτωση δεν είναι πρόσφορο τοπικά για τα εν λόγω ακίνητα, καθώς αυτά όπως προαναφέρθηκε βρίσκονται στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας. Από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα το τηρούμενο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΝΑΟΥΣΑΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Οικόπεδο έκτασης 1.000,00 τ.μ. στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 8,80€ /τ.μ. (Δήλωση Φ.Μ.Α./2006).

Οικόπεδο έκτασης 544,75 τ.μ. στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 11,75€ /τ.μ. (Δήλωση φόρου γονικής παροχής Ζ .../2007).

Οικόπεδο έκτασης 200,34 τ.μ. στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 11,74€ /τ.μ. (Δήλωση Φ.Μ.Α./2007).

Οικόπεδο έκτασης 500,00 τ.μ. στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 19,80€ /τ.μ. (φάκελος φόρου κληρονομιάς Θ .../2011).

Τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία είναι πρόσφορα τοπικά, καθώς άπαντα βρίσκονται στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της κοινότητας όπως και τα κρινόμενα με α/α 3 και 4 ακίνητα. Χρονικά παρουσιάζουν μεν απόκλιση από τα κρινόμενα (το τελευταίο συγκριτικό στοιχείο μεταβιβάστηκε το έτος 2011), ωστόσο εξετάζοντας την εξέλιξη των συγκριτικών στοιχείων σε μεταβιβάσεις οικοπέδων που βρίσκονταν εντός του ρυμοτομικού σχεδίου του οικισμού της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας όπως προκύπτουν από το τηρούμενο από τη φορολογική αρχή οικείο βιβλίο τιμών διαπιστώνουμε ότι δεν υπήρξε μεταβολή στις τιμές τους, δεδομένων και των δυσμενών οικονομικών συνθηκών, που επικράτησαν τα επόμενα έτη, οι οποίες επηρέασαν και την αγορά ακινήτων:

α) Οικόπεδο έκτασης 421,39 τ.μ. στο ... Ο.Τ. της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 36,00€ /τ.μ. (Δήλωση φόρου γονικής παροχής Ζ/12.12.2017).

β) Οικόπεδο έκτασης 212,54 τ.μ. στο 40 Ο.Τ. της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 36,00€ /τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ/07.08.2018).

γ) Οικόπεδο έκτασης 474,00 τ.μ. στο 40 Ο.Τ. της κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νάουσας που εκτιμήθηκε προς 36,00€ /τ.μ. (Δήλωση φόρου γονικής παροχής Ζ/20.11.2018).

Ως εκ τούτου η αξία ανά τ.μ. για τα με α/α 3 και 4 ακίνητα επαναπροσδιορίζεται δια της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής, βάσει των ανωτέρω, προς 20€/τ.μ., ως εξής:

Οικόπεδο εμβαδού 4.062 τ.μ. X 20,00 =81.240,00€
Οικόπεδο εμβαδού 2.375 τ.μ X 20,00 =47.500,00€

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μη ορθή εκτίμησης της αξίας των κληρονομηθέντων ακινήτων του κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, με τη διάταξη της περ. Β του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

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.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,

γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,

δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών...».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1310/27-12-1996** «Προσδιορισμός κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Με τις διατάξεις της απόφασης αυτής καθορίζεται η φορολογητέα αξία των κτισμάτων για όσα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

2. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη ως βάση τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής πριν την εφαρμογή συντελεστών αυξομείωσης.

3. Η κατά τα άνω τιμή εκκίνησης καθορίζεται κατά περιοχές και χωριστά για την μονοκατοικία, επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή διαμέρισμα (έντυπα υπολογισμού Κ1, Κ2 και Κ3) και ενιαία σε όλες τις περιοχές εφαρμογής ανάλογα με το είδος του κτιρίου για όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες κτιρίων (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9) και αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 2

1. Τιμή εκκίνησης.

Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων:

α) Κτιρίων κατοικίας, β) μονοκατοικίας, γ) κτιρίων γραφείων -καταστημάτων

2. Κατάταξη ακινήτων.

.....

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:

.....

β) Με το έντυπο Κ2 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων αυτών ανεξάρτητα αν έχουν η όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου. Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργία μία μόνο κατοικία με το τυχόν παρακολουθήματα και βοηθητικούς της χώρας σε ένα ή περισσότερα επίπεδα και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης κατοικίες σε επαφή οι οποίες βρίσκονται σε όμορες κάθετες ιδιοκτησίες.

.....

3. Συντελεστής αποπεράτωσης

.....

4. Συντελεστής παλαιότητας

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός κτίσματος εφαρμόζεται συντελεστής, ανάλογα με την παλαιότητά του.

Για να εφαρμοστεί ο συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίριο να είναι πλήρως αποπερατωμένο. Περίπτωση εφαρμογής ταυτόχρονα των συντελεστών αποπεράτωσης και παλαιότητας αποκλείεται, εκτός της περίπτωσης της προηγούμενης παραγράφου, κατά την

οποία έχουμε κτίσμα ημιτελές αλλά ηλεκτροδοτημένο και άρα θεωρούμενο στο στάδιο αποπεράτωσης των δαπέδων.

Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978, η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980) και εκφράζεται σε ακέραιο αριθμό ετών, με την παραδοχή ότι χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από τη χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (π.χ. προγενέστερος τίτλος κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης, μισθωτήριο συμβόλαιο). Άδεια αλλαγής μόνο της χρήσης του κτιρίου ή άδειες μη ουσιώδους ανακαίνισης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας.

.....
Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα ανάλογα με τον χρόνο κατασκευής του, που αποδεικνύεται κατά τα ανωτέρω.

5. Συντελεστής ειδικών συνθηκών.

Άρθρο 4

Μονοκατοικία

1. Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, κατά την έννοια της παρ. 2β του άρθρου 2, υπολογίζεται με το έντυπο Κ2 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια της μονοκατοικίας, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών.

7. Συντελεστής παλαιότητας (ΣΠ)

Η παλαιότητα της μονοκατοικίας λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2.

Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως:

1 έως 5 χρόνια 0,90

6 έως 10 χρόνια 0,80

11 έως 20 χρόνια 0,70

21 έως 30 χρόνια 0,60

31 έως 40 χρόνια 0,50

41 έως 50 χρόνια 0,40

51 χρόνια και άνω 0,30

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή προέβη στον υπολογισμό της αξίας των κληρονομηθέντων ακινήτων (κτίσματα) του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις περί προσδιορισμού με αντικειμενικά κριτήρια.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύει ότι ο υπολογισμός της αξίας των κληρονομηθέντων κτισμάτων δεν είναι ορθός, ούτε ότι η ορισθείσα από τη φορολογική αρχή αξία για το κληρονομηθέν αγροτικό Φ.Ι.Χ. δεν ανταποκρίνεται στην αγοραία αξία που είχε αυτό κατά το χρόνο φορολογίας.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη ορθού υπολογισμού των αξιών αυτών απορρίπτονται ως αναπόδεδεικτοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, για έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσό χιλίων πεντακόσια (1.500,00) ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος, καθώς και ο αναλογών φόρος κληρονομιάς προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει απόφασης
1. Τα $\frac{3}{4}$ ή 75% εξ αδιαιρέτου ακάλυπτου οικοπέδου, εμβαδού τ.μ. που βρίσκεται μέσα στο εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, στο Ο.Τ. ..., με αριθμό τεμαχίου	20.053,50€
2. Τα 11/12 ή 91,666% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 1.460 τ.μ. που βρίσκεται μέσα στο εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, στο Ο.Τ. ..., με αριθμό τεμαχίου ..., μετά των επ' αυτού υφισταμένων κτισμάτων, ήτοι μιας παλαιάς, λιθόκτιστης και κεραμοσκεπούς ισόγειας οικίας εμβαδού 108 τ.μ. και μιας παλαιάς ισόγειας αποθήκης, εμβαδού 24τ.μ.	17.497,68€ 38.811,67€

3. Οικόπεδο, πρώην αγρός – κληροτεμάχιο, εμβαδού 4.062τ.μ. που βρίσκεται στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, και στην πρώην κτηματική θέση «.....» με αριθμό τεμαχίου	81.240,00€
4. Οικόπεδο, πρώην αγρός – κληροτεμάχιο, εμβαδού 2.375 τ.μ. που βρίσκεται στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου της Τοπικής Κοινότητας της Δ. Ενότητας του Δήμου Νάουσας, και στην πρώην κτηματική θέση «.....» με αριθμό τεμαχίου	47.500,00€
5. Το υπ' αριθμόν κυκλοφορίας φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο μάρκας ΤΟΥΟΤΑ, φορ. ισχύος 13HP	2.000,00€
Σύνολο	207.102,85€
-Έξοδα κηδείας	-1.500,00€
+ οικοσκευή 1/30	2.100,02€
Συνολική φορολογητέα αξία	207.702,87€
Αναλογών φόρος βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	14.270,29€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	4.545,77€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	9.724,52€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1^α Ν.4174/2013 (50%)	4.862,26€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	14.586,78€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθμόν/10.09.2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2015, αρ. φακ. Θ .../2015).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν/10.09.2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2015, αρ. φακ. Θ .../2015).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου απόφασης
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	13.314,20€	9.724,52€	3.589,68€
Τόκοι/ πρόστιμα	6.657,10€	4.862,26€	1.794,84€
Συνολικό ποσό	19.971,30€	14.586,78€	5.384,52€

Επί του συνόλου της διαφοράς φόρου κληρονομίας υπολογίζονται τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.