



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 : 213 1604526

Καλλιθέα 29.10.2021

αριθμός απόφασης 3996

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. /2020 (αριθ. φακέλου Θ/15, αριθ. δηλ. /15, /15, /17) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με χρονολογία φορολογίας την 21.01.2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /2020 (αριθ. φακέλου Θ/15, αριθ. δηλ. /15, /15, /17) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με χρονολογία φορολογίας την 21.01.2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 5.11.2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 22.12.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Επί της από 21.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αριθ. φακέλου Θ /15, αριθ. δηλ. /15, /15, /17), με χρονολογία φορολογίας την 21.01.2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 25.741,24 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας 12.870,62 ευρώ, πλέον τόκοι 11.274,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 49.886,52 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 5.11.2020 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 21.01.2015, της οποίας εκ διαθήκης κληρονόμος είναι η προσφεύγουσα.

Για την εν λόγω κληρονομιά η προσφεύγουσα υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου: α) τη με αριθ. /15 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, τη με αριθ. /15 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και τη με αριθ. /17 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Με τις ως άνω υποβληθείσες δηλώσεις, η προσφεύγουσα δήλωσε ως κληρονομιαιία περιουσία, μεταξύ άλλων, τα εξής περιουσιακά στοιχεία: α) τα 242/315 εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος υψούν οικοδομής με ποσοστό συν/σίας στο οικόπεδο 315/000, άρτιο και οικοδομήσιμο εμβαδού 517,49 τ.μ. που βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως στο Ο.Τ. και επί της και β) το ΙΣ3 κατάστημα ισογείου, επί κτισμένης οικοδομής που βρίσκεται στο ως άνω οικόπεδο, γ) ένα οικόπεδο με 17 ελαιόδεντρα, άρτιο και οικοδομήσιμο, εμβαδού 1.307,91 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμού «.....» της τοπικής κοινότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας

Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στις ως άνω δηλώσεις, δυνάμει έκδοσης της με αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ. 118/73 ο οποίος κυρώθηκε και ισχύει με το ν.2961/2001, αυτές κρίθηκαν ανακριβείς ως προς τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας και ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001. Ειδικότερα, ως προς το πρώτο ακίνητο η αξία δήλωσης ανερχόταν σε 33.812,79 ευρώ και προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 46.336,00 ευρώ, ως προς το δεύτερο ακίνητο η αξία της δήλωσης ανερχόταν σε 31.477,32 ευρώ και προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 32.157,32 ευρώ και ως προς το τρίτο ακίνητο η αξία δήλωσης ανερχόταν σε 100.445,00 ευρώ και προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 209.656,60 ευρώ, βάσει του από 10.07.2020 Δ.Α.Π. της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει ακυρότητας καθώς δεν τηρήθηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου, προκειμένου να λάβει γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να διατυπώσει τις απόψεις της.
- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει ακυρότητας καθώς δεν περιέχει όλα τα απαιτούμενα εκ του νόμου τυπικά όσο και κατά τα ουσιαστικά αυτής στοιχεία και συγκεκριμένα δεν αναφέρονται σε αυτήν οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου. Ειδικότερα αναφέρεται στην αξία του ΙΣ3 καταστήματος ισογείου επί κτισμένης οικοδομής στην περιοχή των, στην αξία του δικαιώματος υψούν, καθώς και στην αξία των επίπλων και σκευών που έχει υπολογίσει ο έλεγχος στην κληρονομιαία περιουσία.
- 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 της πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου. Οι αξίες των κληρονομιαίων ακινήτων έχουν υπολογιστεί εντελώς αυθαίρετα και ανατιμολόγητα, κατά παράβαση των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης. Τα επικαλούμενα συγκριτικά στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή, η ίδια προσκομίζει τις με αριθ./2015 και/2015 δηλώσεις Φ.Μ.Α. που αφορούν μεταβιβάσει ακινήτων στον οικισμό «.....» και στον οικισμό «.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ./20 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα με τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εν προκειμένω τηρήθηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του ίδιου νόμου: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθέναν ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων 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 πρόσφοδος 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 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 την ΠΟΛ 1079/2004: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α.

β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων 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, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/19520.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

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 φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«Βάρος απόδειξης

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, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, του, την 21.01.2015, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων ακινήτων το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου η εκτίμηση αυτών έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα δήλωσή της υπολόγισε στο ποσοστό/315 εξ αδιαιρέτου του δικαιώματος υψούν του οικοπέδου στους προς 270,00 ευρώ/τ.μ., ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των εξ αδιαιρέτου ποσοστών που αναλογούν στις ήδη ανεγερθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες προς 370,00 ευρώ / τ.μ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της από 5.11.2020 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου αναφορικά με το οικόπεδο στους, για το οποίο δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου αφού έλαβε υπόψη του τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία: α) ΦΜΑ/17: στις 28.02.2017 μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 458,32 τ.μ. Χ 1/2 στην ίδια θέση επί της η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά προς 250,00 ευρώ/τ.μ. και β) Ζ-...../13: στις 30.12.2013 μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 414,25 τ.μ. Χ 20/000 στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά προς 250,00 ευρώ/τ.μ.

Επειδή, όσον αφορά το συγκεκριμένο ακίνητο ο έλεγχος έκρινε τις δηλωθείσες αξίες των χιλιοστών του οικοπέδου που αντιστοιχούν στα κτίσματα ως ειλικρινείς, καθώς είχε δηλωθεί αξία ανά τ.μ. προς 370,00 €, ήτοι αξία μεγαλύτερη από τα υπάρχοντα συγκριτικά στοιχεία (250,00 € ανά τ.μ.). Όσον αφορά στα χιλιοστά επί του οικοπέδου του δικαιώματος υψούν, η προσφεύγουσα είχε δηλώσει αξία προς 270,00 € ανά τ.μ.

Επειδή, η αξία αυτή είναι επίσης μεγαλύτερη από τα συγκριτικά στοιχεία (250,00 € ανά τ.μ.) λαμβάνεται υπόψη η δηλωθείσα, καθώς και αυτή κρίνεται ως ειλικρινής. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Επειδή, όσον αφορά το ΙΣ3 κατάστημα του ισογείου, επί της ως άνω οικοδομής κτισμένης σε οικόπεδο εκτάσεως 517,49 τ.μ., εντός σχεδίου πόλεως, στο Ο.Τ. και επί της, επιφανείας 64,80 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 61/000, η προσφεύγουσα δήλωσε την αξία του σε 31.477,32 ευρώ (αντικειμενική αξία κτίσματος και αγοραία ποσοστών οικοπέδου), ενώ ο έλεγχος σε 32.157,32 ευρώ, χωρίς ωστόσο να αιτιολογήσει πως κατέληξε στην αξία αυτή, ως εκ τούτου λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία η δηλωθείσα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, όσον αφορά το οικόπεδο στους, για το οποίο δεν ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του αφού έλαβε υπόψη του το από 10.07.2020 Δ.Α.Π. της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει το υπό κρίση ακίνητο, σύμφωνα με το οποίο με την ΦΜΑ/2015 μεταβιβάστηκε οικόπεδο εμβαδού 217,75 τ.μ. στον οικισμό με αξία 180,00 ευρώ/τ.μ. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο, ελήφθη υπόψη από τον ελεγκτή ότι το κρινόμενο ακίνητο μειονεκτεί λόγω έκτασης και η αξία του προσδιορίστηκε ως εξής: 1.307,91 τ.μ. Χ 160 ευρώ/τ.μ. = 209.656,60 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκομίζει και επικαλείται τα κάτωθι συγκριτικά: α) Φ.Μ.Α./2015, όπου η αξία ακινήτου στον οικισμό «.....» εμβαδού 550,97 τ.μ., άρτιου και οικοδομήσιμου, υπολογίστηκε στο ποσό των 128 ευρώ ανά τ.μ., β) Φ.Μ.Α./2015, όπου η αξία ακινήτου στον οικισμό «.....»

.....», εμβαδού 387,73 τ.μ., άρτου και οικοδομήσιμου, υπολογίστηκε βάσει του ως άνω ίδιου συγκριτικού στοιχείου της Φ.Μ.Α./2015.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου τα συγκριτικά στοιχεία που επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή μειονεκτούν του κρινόμενου λόγω της μεγαλύτερης απόστασης από τη θάλασσα και συγκεκριμένα το κρινόμενο απέχει 245 μέτρα ενώ τα συγκρινόμενα απέχουν από τη θάλασσα 500 και 650 μέτρα, αντίστοιχα.

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο είναι ομοειδές με το συγκριτικό εφόσον πρόκειται για οικόπεδο που βρίσκεται στην ίδια περιοχή με το κρινόμενο και χρονικά πρόσφορο με το συγκριτικό αφού αφορούν το έτος 2015, ενώ ελήφθη υπόψη η διαφορά στη έκταση, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 13 του Ν. 2961/2001 (όπως αντικαταστάθηκε από την 1.01.2003 με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.3091/2002), σχετικά με την αξία επίπλων και λοιπών κινητών, ορίζονται τα κάτωθι:

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

2. Μεταξύ της κληρονομίας θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. 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 κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.

Στα έπιπλα 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 με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια: α)ότι στην κληρονομία υπάρχουν έπιπλα και β)ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του συνόλου των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/1990 κατά το άρθρο 13 του ν.δ. 118/1973 θεωρείται ότι στην κληρονομιά περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στην χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών «Οικιακά αντικείμενα» δηλούνται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει κατά την διάρκεια του γάμου για την κοινή των συζύγων, οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης, ΑΚ1820, ΒΟΥΖΙΝΑΣ κληρονομίες Παρ.30).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1039/04.03.2003 με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14, και 26 παρ. 2 του Ν.3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 330 τ.Α/24-12-2002), ορίζονται:

Άρθρο 12 Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

«2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν.2961/2001 και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομίας, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιαίας περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα (άρθρο 30 Ν.3091/2002) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001».

Επειδή στις με αριθ./15,/15 &/17 υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις φόρου κληρονομίας, με κληρονομούμενη τη του, που απεβίωσε στις 21.01.2015, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ορθά υπολόγισε στην κληρονομιαία περιουσία αξία επίπλων και σκευών σε ποσοστό 1/30 επί της συνολικής αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτήν.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η συνολική αξία των φορολογητέων των κτισμάτων ανέρχεται σε 293.648,58 ευρώ, ως εκ τούτου η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται σε 9.788,29 ευρώ.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 5.11.2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προσβαλλόμενη πράξη τροποποιείται ως εξής:

Πληροφοριακά στοιχεία

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ Δ.Ε.Δ.
Σύνολο κληρονομιαίας περιουσίας	472.999,41 €	595.414,22 €	582.211,01 €
Μείον χρέη και βάρη	- 50.346,80 €	- 50.346,80 €	- 50.346,80 €
Πλέον έπιπλα και σκεύη		+ 9.811,00 €	+ 9.788,29 €
Φορολογητέα αξία	422.652,61 €	554.878,42€	541.652,50 €

Προσδιορισμός φόρου:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	74.475,68 €	71.830,50 €
Μείον Φόρος που έχει βεβαιωθεί	-48.734,44 €	-48.734,44 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	25.741,24 €	23.096,06 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.	12.870,62 €	5.774,01 €
Τόκοι (60 μήνες Χ 0,73)=43,8%	11.274,66 €	10.116,07 €
Σύνολο για καταβολή	49.886,52 €	38.986,14 €

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την τροποποίηση της με αριθ. /2020 (αριθ. φακέλου Θ /2015, αριθ. δηλ. /15, /15, /17) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με χρονολογία φορολογίας την 21.01.2015, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /2020:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	25.741,24 €	23.096,06 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.	12.870,62 €	5.774,01 €
Τόκοι (60 μήνες X 0,73)=43,8%	11.274,66 €	10.116,07 €
Σύνολο για καταβολή	49.886,52 €	38.986,14 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.