



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

29/10/2021
4005

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

**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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 05-01-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22.12.2020 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 υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 4.825,15 €, πλέον πρόσθετος φόρος (επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 Ν. 4509/2017) ποσού 4.913,45 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.738,60 €.

Με την με αριθμό/2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2961/2001, των με αριθ./2010 και/2010 (αρ. φακ. Θ-...../2010) δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του, με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 30-01-2010.

Η προσφεύγουσα, ως μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος, όπως προκύπτει και από το πιστοποιητικό των εγγυτέρων συγγενών, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τις ανωτέρω εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στις 13-04-2010 και 25-10-2010, αντίστοιχα με τις οποίες δηλώθηκαν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

A. Δήλωση/2010

Στις 13-04-2010 η προσφεύγουσα δήλωσε με την υπ' αριθ./2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς το χρηματικό ποσό των 25.989,40 € το οποίο υπήρχε στους με αριθ. και λογαριασμούς του κληρονομούμενου. Από την ανωτέρω δήλωση βεβαιώθηκε ποσό φόρου 5.197,88 € το οποίο και καταβλήθηκε στις 14-04-2010.

B. Δήλωση/2010

Στις 25-10-2010 η προσφεύγουσα δήλωσε με την υπ' αριθ./2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς οικόπεδο στη θέση «.....», εντός οικισμού του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου, εφραπτόμενο με την Το εν λόγω οικόπεδο είναι εκτάσεως 1.102,03 τ.μ. και έχει ισόγεια οικοδομή καταστημάτων επιφάνειας 136,00 τ.μ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη α) τη με αριθ./2008 δήλωση Φ.Μ.Α. όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 126,61 τ.μ. στη θέση «.....», του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου, προς 120,00 €/ τ.μ. και β) τη με αριθ. Ζ-...../2009 δήλωση όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.482,73 τ.μ. επί επαρχιακής οδού του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου προς 110,00 €/ τ.μ. προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου οικοπέδου σε 110,00 €/ τ.μ. Ως εκ τούτου, η αξία του κρινόμενου οικοπέδου προσδιορίζεται,

κατά το χρόνο φορολογίας (2010) σε 1.102,03 τ.μ. X 110,00 €/ τ.μ. = 121.223,30 € αντί της δηλωθείσας 55.100,00 € (1.102,03 τ.μ. X 50,00 €/ τ.μ.).

Στη συνέχεια συνέταξε και απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και την με αριθ./2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της εντός 20ημέρου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο με τις αντιρρήσεις της κατά της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10-11-2020 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος λανθασμένα υπολόγισε στην κληρονομιαία περιουσία έπιπλα αξίας 1.350,57 €, καθώς το μοναδικό κτίσμα που κληρονόμησε η ίδια από τον αδελφό της είναι το ισόγειο κτίσμα εμβαδού 136,00 τ.μ. εντός του οικοπέδου που επίσης κληρονόμησε. Όμως το εν λόγω κτίσμα χωρίζεται σε δύο επιμέρους χώρους, εκ των οποίων το ένα τμήμα εμβαδού 70,00 τ.μ. είναι εκμισθωμένο, χωρίς έπιπλα από το 2008 και το οποίο χρησιμοποιείται ως συνεργείο από τον μισθωτή Η εν λόγω μίσθωση συνεχίζεται μέχρι και σήμερα όπως αποδεικνύεται και από το σχετικό μισθωτήριο, το οποίο είναι θεωρημένο και από τη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου. Το άλλο τμήμα του κτίσματος, εμβαδού 56 τ.μ. προοριζόταν και εξακολουθεί να προορίζεται για μίσθωση παντελώς άδειο. Επομένως, η ίδια δεν κληρονόμησε κανένα έπιπλο ή οικοσκευές, ενώ ο αδελφός της κατά το χρόνο του θανάτου του διέμενε σε διαμέρισμα που ανήκε στην κυριότητά της. Σε περίπτωση που κριθεί ότι πρέπει να συμπεριληφθούν έπιπλα και σκεύη στην κληρονομιαία περιουσία, τότε θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν μόνο το ακίνητο των 56,00 τ.μ. καθώς το άλλο, των 70,00 τ.μ. είναι μισθωμένο, χωρίς έπιπλα, πριν το θάνατο του κληρονομούμενου, ήτοι από το 2008.
- Ο έλεγχος χρησιμοποίησε μόνο δύο ακίνητα ως συγκριτικά στοιχεία προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του οικοπέδου καθώς δεν υπάρχει αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας. Ο μικρός αυτός αριθμός δεν επιτρέπει την ασφαλή εξαγωγή συμπερασμάτων για την αξία των ακινήτων ενώ τα ανωτέρω συγκριτικά δεν περιγράφονται επαρκώς στην Έκθεση Ελέγχου. Συγκεκριμένα δεν αναφέρεται καθόλου, μεταξύ άλλων, η ακριβής θέση των ακινήτων, η αρτιότητα και οικοδομησιμότητα, η ύπαρξη κτισμάτων εντός αυτών, η ύπαρξη πρόσοψης, η πρόσβαση μέσω οδού, η απόσταση από τη θάλασσα και την πόλη της Το πρώτο οικόπεδο που χρησιμοποιήθηκε έχει πολύ μικρότερη έκταση από το κρινόμενο, όπως αναφέρει και η Δ.Ο.Υ. Πύργου στην Έκθεση Ελέγχου, ενώ το δεύτερο οικόπεδο μεταβιβάστηκε το 2009 οπότε τα δεδομένα ήταν τελείως διαφορετικά στις αξίες των ακινήτων, λόγω της οικονομικής κρίσης. Ακόμη, ο δρόμος όπου βρίσκεται το δεύτερο ακίνητο δεν έχει την ίδια εμπορικότητα και αξία σε όλο του το μήκος ενώ και τα δύο ακίνητα που χρησιμοποιήθηκαν είναι αδόμητα σε αντίθεση με το κρινόμενο, επομένως έχουν και μεγαλύτερα αξία. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα παραθέτει συγκριτικά στοιχεία που αφορούν οικόπεδα που έχουν μεταβιβαστεί με πολύ μικρότερη

αξία από αυτήν που της καταλογίζει ο έλεγχος και τα οποία είναι πλησιόχωρα και ομοειδή με το κρινόμενο.

- Η Δ.Ο.Υ. Πύργου είχε στη διάθεσή της συγκριτικά στοιχεία που επικαλείται και αδράνησε επί μια δεκαετία να διενεργήσει τον προβλεπόμενο έλεγχο, ήτοι στο όριο της δεκαετούς παραγραφής.
- Λόγω της ανυπαρξίας συστήματος προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας για τα οικοπέδα της περιοχής, υπήρχε άγνοια για την αξία των ακινήτων στον οικισμό χωρίς να υπάρχει καμία πρόθεση δήλωσης ανακριβών στοιχείων. Ως εκ τούτου δεν πρέπει να επιβληθεί πρόσθετος φόρος, άλλως να επιβληθεί με πιο ευμενή μεταχείριση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

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.*

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

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.*

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

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 μέσο.

B. 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. »

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν.1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται 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 απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), 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 του άρθρου 63 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθ. 12 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 01-01-2003, ορίζεται ότι:

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

2. Μεταξύ της κληρονομιάς 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 διευκρινίζεται ότι:

«1. Ο φορολογικός νόμος (άρθρο 13) θεωρεί ότι στην κληρονομιαία περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα, δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στη χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών,

3. Από τη διατύπωση του νόμου (... και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα...) σαφώς προκύπτει ότι η απαρίθμηση των αντικειμένων που υπάγονται στο εξαιρετο είναι ενδεικτική. Είναι βεβαίως αυτονόητο ότι στο εξαιρετο περιλαμβάνονται μόνο κινητά (και ουδέποτε ακίνητα) αντικείμενα, που ανήκουν στον κληρονομούμενο.

Με τον όρο "οικιακά αντικείμενα" δηλούνται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει, κατά τη διάρκεια του γάμου, για την κοινή των συζύγων οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης ΕρμΑΚ 1820 47, Βουζίκας Κληρον. Παρ 30 ΙΙΙ 2. Παπαντωνίου Κληρον. Παρ. 90 ΙΙΙ).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1039/2003 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)», ορίζεται ότι:

«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 κληρονομιαιάς 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 κληρονομιαιάς 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 του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθ. 1 του Ν. 3815/2010, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`.

.....Στη Β` κατηγορία υπάγονται:

..... ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

.....»

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου τουπου απεβίωσε την 30-01-2010 δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση του οικοπέδου εκτάσεως 1.102,03 τ.μ., στη θέση «.....», εντός οικισμού του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου, έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων. Η αξία του ισόγειου κτίσματος εκτάσεως 136,00τ.μ. προσδιορίζεται με αντικειμενικές αξίες και κρίνεται ειλικρινής, ήτοι **40.517,12 €**.

Επειδή για την εκτίμηση του ανωτέρω οικοπέδου, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Πύργου και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

α) Δήλωση Φ.Μ.Α. /2008: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 126,61 τ.μ. στη θέση «.....», του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου, προς 120,00 €/ τ.μ.

β) Δήλωση Ζ-..... /2009: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.482,73 τ.μ. επί επαρχιακής οδού του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου προς 110,00 €/ τ.μ.

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία είναι πλησιόχωρα με το κρινόμενο ακίνητο εφόσον πρόκειται για οικόπεδα που βρίσκονται εντός οικισμού του δημοτικού διαμερίσματος του Δήμου, καθώς:

α) Το κρινόμενο ακίνητο πλεονεκτεί έναντι του α' συγκριτικού στοιχείου λόγω θέσης γιατί έχει πρόσοψη σε επαρχιακή οδό (έναντι του συγκριτικού που έχει σε δημοτική οδό) και ως προς το χρόνο μεταβίβασης. Μειονεκτεί όμως λόγω μεγαλύτερης έκτασης (1.102,03 τ.μ. έναντι 126,61 τ.μ.), και

β) Το κρινόμενο ακίνητο θεωρείται ομοειδές με το β' συγκριτικό στοιχείο καθώς συνορεύουν και τα δύο με επαρχιακή οδό, μεταβιβάστηκαν περίπου την ίδια χρονική περίοδο και έχουν συγκρίσιμη επιφάνεια, η αγοραία αξία του προσδιορίστηκε με 110,00 €/ τ.μ, ήτοι **1.102,03 τ.μ. X 110,00 €/ τ.μ. = 121.223,30 €**.

Επιπλέον, ο έλεγχος αναφέρει ότι κατά το έτος 2010 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επί επαρχιακής οδού, σε άλλη θέση του δημοτικού διαμερίσματος, εκτάσεως 1.671,09 τ.μ. του οποίου η αγοραία αξία προσδιορίστηκε σε 150,00 €/ τ.μ., το οποίο δεν λήφθηκε υπόψη λόγω καλύτερης θέσης του συγκριτικού.

Επειδή, ωστόσο, δεν περιγράφονται επαρκώς στην Έκθεση Ελέγχου η ακριβής θέση των ανωτέρω ακινήτων, η τοπική τους σχέση με το κρινόμενο, η απόστασή τους από τη θάλασσα ή από την πόλη ή άλλη κατοικημένη περιοχή ώστε να καταστεί δυνατή η αξιολόγηση της προσφορότητας, γίνονται μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και η αξία του

οικοπέδου ανά τ.μ. προσδιορίζεται σε 90,00 €. Επομένως, η αγοραία αξία του οικοπέδου προσδιορίζεται σε **1.102,03 τ.μ. X 90 €/ τ.μ.= 99.182,70 €**.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 12 του Ν.3091/2002, από την 01-01 2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο 1/30 του **συνόλου των κληρονομιαίων κτισμάτων** που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και όχι ίση με το 1/30 ολόκληρης της λοιπής κληρονομιάς, όπως ίσχυε πριν. Συνεπώς, προσδιορίζεται αξία για έπιπλα – σκευή σε ποσοστό 1/30 επί της αξίας των κτισμάτων, ήτοι **1.350,57 € (40.517,12 € X 1/30)**.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει και από τη με αριθ. πρωτ./89 άδεια οικοδομής του Τμήματος Πολεοδομίας της Νομαρχίας το ισόγειο κτίσμα συνολικής επιφάνειας 136,00 τ.μ. αφορά ισόγεια καταστήματα.

Επειδή το ανωτέρω κατάστημα επιφάνειας 136,00 τ.μ. είναι χωρισμένο σε δύο καταστήματα εκ των οποίων εκείνο των 70,00 τ.μ. είναι μισθωμένο από το 2008, ήτοι πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου, όπως προκύπτει από το από 10-03-2008 ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης μεταξύ του αποβιώσαντος (εκμισθωτής) και του (μισθωτής). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός και ο υπολογισμός της αξίας των επίπλων και σκευών περιορίζεται στο δεύτερο κατάστημα επιφάνειας 66,00 τ.μ.

Επειδή με βάση τα ως άνω, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας αναλύεται και διαμορφώνεται, ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Κληρονομική μερίδα	55.100,00 €+ 40.517,00 € = 95.617,00 €	121.223,30 €+ 40.517,12 € = 161.740,42 €	99.182,70 € + 40.517,12 € = 139.699,82 €
Πλέον έπιπλα και σκευή	-	1.350,57 €	655,42 €
Μείον έξοδα κηδείας	1.500,00 €	1.500,00 €	1.500,00 €
Μείον δάνεια	32.559,44 €	32.559,44 €	32.559,44 €
ΣΥΝΟΛΟ	61.557,56 €	129.031,55 €	106.295,80 €

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α`) δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή

κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 50 του Ν. 4223/2013, όπως προστέθηκε στο άρθρ. 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/2018 με θέμα: «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου», διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την

έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή έχουν ήδη εφαρμοσθεί οι διατάξεις του άρθ. 49§1 του ν. 4509/2017 για την επεικέστερη μεταχείριση της προσφεύγουσας όπως παρουσιάζεται παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)= (Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	Άρθρο 1 Ν.2523/1997 120%	Άρθρο 58 παρ. 1, περ γ' Κ.Φ.Δ. 50%	Τόκοι Άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. 51,83%	Σύνολο Προστίμου παρ. 1 αρθ. 49 ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.061,90 €	1.275,79 €	1.322,48 €	2.598,27 €	2.598,27 €

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. /22.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, κατοίκου και την τροποποίηση της με αριθμό /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2010

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	1.578,00 €	6.403,15 €	4.129,58 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	1.578,00 €	1.578,00 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	-	4.825,15 €	2.551,58 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ (Αρθ. 58 παρ. 1 γ (50%) και αρθ. 53 (51,83%))	-	4.913,45 €	2.598,27 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.578,00 €	9.738,60 €	5.149,85 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.