



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 3810

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ./2021 (αριθ. φακέλου Θ-...../2016, αριθ. δήλωσης/2018) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 8.12.2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2021 (αριθ. φακέλου Θ-...../2016, αριθ. δήλωσης/2018) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 8.12.2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 17.12.2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 2.06.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2021/7.10.2021 (αρ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18.10.2021) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού

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

Επί της από 20.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (αριθ. φακέλου Θ /2016, αριθ. δήλωσης /2018), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 8.12.2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 48.608,61 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 27.197,34 ευρώ, ήτοι σύνολο για καταβολή 75.805,95 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 16.04.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου του, που απεβίωσε την 8.12.2016, του οποίου εκ διαθήκης κληρονόμος είναι ο προσφεύγων. Για την εν λόγω κληρονομιά ο προσφεύγων υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας τη με αριθ. /2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε τα παρακάτω κληρονομιαία ακίνητα:

- Οικόπεδο εμβαδού 7.012,55 τ.μ. επί δημοτικής οδού πάνω από 800 μ. από τη θάλασσα, που βρίσκεται στον οικισμό της του Δήμου αξίας 238.000,00 ευρώ, εντός του οποίου υπάρχουν: α) ισόγειο διαμέρισμα εμβαδού 39,48 τ.μ. αξίας 17.787,04 ευρώ, διώροφη οικία εμβαδού 182,60 τ.μ. αξίας 55.163,45 ευρώ, γ) ισόγεια οικία εμβαδού 68,79 τ.μ. με υπόγεια αποθήκη εμβαδού 27,16 τ.μ. αξίας 22.832,72 ευρώ,
- Διαμέρισμα τρίτου ορόφου υπό στοιχεία Γ-1 εμβαδού 64,30 τ.μ. πολυκατοικίας επί της οδού Δήμου αξίας 50.395,13 ευρώ,
- Ποσοστό 50% ημιτελούς διαμερίσματος Γ ορόφου εμβαδού 195,78 τ.μ. μη ηλεκτροδοτούμενο πολυκατοικίας επί της Δήμου, για το οποίο δεν δήλωσε αξία,

και ένα επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας με αριθμό κυκλοφορίας, 1800 cc με 1^η άδεια 25/1/1994.

Ο έλεγχος έκρινε ανακριβή την ως άνω δήλωση ως προς τα εξής περιουσιακά στοιχεία: α) ως προς το οικόπεδο εμβαδού 7.012,55 τ.μ. που βρίσκεται στον οικισμό της του Δήμου και με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προσδιόρισε την αξία του σε 701.255,00 ευρώ, β) ως προς το ημιτελές μη ηλεκτροδοτούμενο διαμέρισμα Γ ορόφου εμβαδού 195,78 τ.μ. (ποσοστό 50%) πολυκατοικίας

επί της Δήμου για το οποίο δεν είχε δηλώσει αξία, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του σε 97.968,65 ευρώ, γ) ως προς το επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας με αριθμό κυκλοφορίας σε 2.500,00 ευρώ (από δηλωθείσα αξία 300,00 ευρώ) και συμπεριέλαβε στην αξία της κληρονομιάς περιουσίας αξία επίπλων και σκευών ύψους 31.546,73 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου η βάσει ελέγχου αξία της κληρονομιάς περιουσίας προσδιορίστηκε σε 977.948,72 ευρώ, αντί της δηλωθείσας αξίας των 382.978,34 ευρώ. Ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το από 7.02.2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ν.4174/2013 με συνημμένο τον αριθ./2021 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου και στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου στον
- Αυθαίρετη και άνευ ερείσματος εκτίμηση της οικοσκευής.
- Εσφαλμένα και άνευ οιοδήποτε ερείσματος υπήγαγε το ποσοστό 50% ακινήτου επί της στην στην κληρονομιά περιουσία καθώς τυγχάνει κύριος αυτού ήδη από το 1997 (α/α δήλωσης φόρου γονικής παροχής 1970, αριθ. φακ. Ζ......./1997).
- Αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης ο προσδιορισμός της αξίας του κληρονομιάου αυτοκινήτου. Από κανένα στοιχείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της αξίας του επιβατικού αυτοκινήτου του, ούτε γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο.

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 καθένας 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 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 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 απρόσφορα 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 δημιουργήσε 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 του κληρονομούμενου του , την 8.12.2016, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή του επίμαχου οικοπέδου εντός οικισμό του της του Δήμου εμβαδού 7.012,55 τ.μ., το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου η εκτίμηση αυτού έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου για την εκτίμηση του ανωτέρω οικοπέδου, ελήφθη υπόψη το εξής συγκριτικό στοιχείο: Ζ-...../2012 μεταβιβάστηκε οικόπεδο εμβαδού 2.011 τ.μ. στον ίδιο οικισμό (..... -) και σε απόσταση 1.000 μ. από τη θάλασσα

με αξία συμβιβασμού 80 €/τ.μ. Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι το κρινόμενο οικοπέδο πλεονεκτεί ως προς το χρόνο κτήσης ενώ μειονεκτεί σημαντικά λόγω μεγέθους και η αξία του προσδιορίστηκε σε 100 €/τ.μ., ήτοι 7.012,55 τ.μ. Χ 100,00 €/τ.μ. = 701.255,00 €.

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο είναι ομοειδές με το συγκριτικό εφόσον πρόκειται για οικόπεδο που έχει μεγαλύτερη απόσταση από τη θάλασσα από αυτό του προσφεύγοντος, αφορά μεταβίβαση (γονική παροχή), είναι πρόσφορο τοπικά καθώς τα δύο αυτά ακίνητα βρίσκονται στην ίδια θέση, στον οικισμό - του Δήμου, απέχει χρονικά τέσσερα έτη από το κρινόμενο (και όχι έξι έτη όπως αναφέρει ο προσφεύγων) και ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι μειονεκτεί λόγω μεγέθους, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου, ορθά ελήφθη υπόψη το σχετικό συγκριτικό στοιχείο για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου από τη Δ.Ο.Υ., συνεπώς δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 13 του Ν. 2961/2001, 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. Με τη θέσπιση του εν λόγω τεκμηρίου αντιστράφηκε το βάρος της απόδειξης, μεταφερόμενο από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο. Το τεκμήριο αυτό επιτρέπει τόσο στο Δημόσιο όσο και στους κληρονόμους την εξατομίκευσή του σε κάθε περίπτωση, με την επίκληση από μέρους τους συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων, που να έχουν σχέση με τα έπιπλα και σκεύη του κληρονομούμενου ή έστω με τις εν γένει συνθήκες διαβίωσής του, ώστε να προκύπτει ότι η αξία τους είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη της προκύπτουσας με βάση την εφαρμογή του καθοριζόμενου στο νόμο ποσοστού.

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 κληρονομιαιάς περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομιάς, 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 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, για τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων και σκευών τα οποία απαρτίζουν την «οικοσκευή», η οποία είναι αόριστη νομική έννοια, για τη συγκεκριμενοποίησης της γίνεται δεκτό ότι είναι απαραίτητη η προσφυγή στις αντιλήψεις των συναλλαγών και τα διδάγματα της κοινής πείρας (ΣτΕ 2131/1989).

Επειδή, ό προσφεύγων στην με αριθ./18 υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν υπολόγισε έπιπλα και σκεύη, ενώ κατά τον έλεγχο η αρμόδια φορολογική αρχή υπολόγισε αξία επίπλων και σκευών στο σύνολο της κληρονομιαιάς περιουσίας (ήτοι 946.401,99 € επί 1/30 = 31.546,73 €).

Επειδή, όμως κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.2961/2001 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.3091/2002, από την 1.01.2013 η αξία των επίπλων υπολογίζεται στο 1/30 του συνόλου των κληρονομιαιών κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και όχι ίση με το 1/30 ολόκληρης της κληρονομιαιάς περιουσίας, όπως ίσχυε πριν.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει δεκτός και ο προσδιορισμός της αξίας των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας των κτισμάτων ως εξής: αντικειμενική αξία κτισμάτων 146.178,34 € X 1/30 = 4.872,61 €.

Επειδή, όσον αφορά το ημιτελές ακίνητο 3^{ου} ορόφου επιφανείας 195,78 τ.μ. ευρισκόμενο επί της, ο προσφεύγων δεν το δήλωσε στην αριθ./2018 υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, ο έλεγχος όμως το συμπεριέλαβε στην έκθεση ελέγχου διότι αφενός μεν περιλαμβανόταν στην υπ' αριθ./2017 δημόσια διαθήκη η οποία δημοσιεύτηκε την 12.01.2017, αφετέρου δε ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σε κανένα στάδιο διενέργειας του ελέγχου στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του ότι ήταν ήδη κύριος του συγκεκριμένου ακινήτου από το έτος 1997 με αιτία κτήσης γονική παροχή.

Επειδή, ωστόσο ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε το με αριθ./1997 συμβόλαιο γονικής παροχής οριζοντίων ιδιοκτησιών της Συμβολαιογράφου, σύμφωνα με το οποίο ο αποβιώσας πατέρας του μεταβίβασε, παραχώρησε και παρέδωσε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ως γονική παροχή το υπό κρίση ακίνητο και λοιπά περιουσιακά

στοιχεία στον ίδιο και τον αδελφό του, κοινά και αδιαίρετα και κατά το ήμισυ (1/2) εξ αδιαιρέτου στον καθέναν. Όπως αναφέρεται στο ως άνω συμβόλαιο γονικής παροχής, υποβλήθηκε και προσαρτήθηκε η με αυξ. αριθ. αριθ. φακ. Ζ...../1997 δήλωση φόρου γονικής παροχής στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/5.10.2021 έγγραφό μας ζητήσαμε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού την ως άνω υποβληθείσα δήλωση φόρου γονικής παροχής, προκειμένου να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της παρούσης ενδικοφανής.

Επειδή σε απάντηση του ως άνω εγγράφου μας, η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2021/7.10.2021 (αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18.10.2021) έγγραφό της μας διαβίβασε ακριβές αντίγραφο της με αριθ./Ζ...../1997 δήλωσης φόρου γονικής παροχής του προς τους υιούς του και Η συνολική αξία της γονικής παροχής οριζόντιων ιδιοκτησιών ανερχόταν σε 18.602.476 δρχ. ή σε 54.592,74 ευρώ, ως εκ τούτου η αξία των μεταβιβασθέντων ακινήτων που αντιστοιχούσε στον προσφεύγοντα ανέρχονταν σε 9.301.238 δρχ. ή σε 27.296,37 ευρώ και ο φόρος που βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε από τον ίδιο ανερχόταν σε 120.030 δρχ. ή σε 352,25 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βάσιμος, γίνεται αποδεκτός και η αξία του υπό κρίση ακινήτου δεν συμπεριλαμβάνεται στην κληρονομιαία περιουσία.

Επειδή, για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς βάσει προοδευτικής κλίμακας συντελεστών και κατηγοριών, συνυπολογίζονται όλες οι προηγούμενες δωρεές και γονικές παροχές του κληρονομούμενου (δωρητή/ γονέα) προς τον ίδιο κληρονόμο (δωρεοδόχο/ τέκνο) σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 31 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 5 του ίδιου Κώδικα. Για τον υπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 114 του ν. 2362/1995, (όπως ίσχυε το έτος 1997 που υπεβλήθη η δήλωση γονικής παροχής), οριζόταν ότι: «4. Τα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 1329/1983 (ΦΕΚ 25 Α) αντικαθίστανται ως ακολούθως:

"Περιουσιακές παροχές γονέων προς τα τέκνα τους, που γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 Α.Κ., όπως αυτό θεσπίζεται με τον παραπάνω νόμο, υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι το ποσό των 20.000.000 δραχμών, αυτοτελώς για κάθε γονέα. Το ποσό αυτό αυξάνεται σε 30.000.000 δραχμές στην περίπτωση που ένας από τους γονείς έχει αποβιώσει. Στα ως άνω ποσά συνυπολογίζονται και τυχόν προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.».

Επειδή ο υπολογισμός του φόρου της υπ' αριθ./1997 (αρ. φακ. Ζ...../97) δήλωσης γονικής παροχής έγινε βάσει των διατάξεων των παρ. 3 & 4 του ίδιου άρθρου του ανωτέρω νόμου, ως εξής: αξία σε ευρώ: 27.296,37 (ή 9.301.238 δρχ) – αναλογών φόρος 704,50€, ο οποίος σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις περιορίστηκε στο μισό, ήτοι στο ποσό των 352,25€. Συνεπώς, από το προκύψαν ποσό του φόρου κληρονομιάς, αφού στην αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου περιελήφθη και η φορολογητέα αξία της γονικής παροχής, εκπίπτει ο φόρος που θα αντιστοιχούσε, ως φόρος κληρονομιάς (ή δωρεάς), δηλαδή εκπίπτει το ποσό των 704,50€.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η αξία του επιβατικού αυτοκινήτου εκτιμήθηκε σύμφωνα με τα κρατούμενα στην αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων σε σχέση με την παλαιότητα, τον κυβισμό και τον τύπο (μάρκα). Όσον δε αφορά την προσκομισθείσα από τον προσφεύγοντα έκθεση πραγματογνωμοσύνης κατόπιν αυτοψίας στο υπό κρίση όχημα, αυτή συντάχθηκε την 5.05.2021, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (8.12.2016), ως εκ τούτου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16.04.2021 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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

	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (€)
Οικόπεδο εμβαδού 7.012,55 τ.μ. στον οικισμό του της του Δήμου, με α) ισόγειο διαμ. 35,19 τ.μ. β) διωρ. οικία 182,60 τ.μ. γ) ισόγεια οικία 68,79 τ.μ. και υπόγεια αποθήκη 27,16 τ.μ.	238.000,00 17.787,04 55.163,45 22.832,72	701.255,00 17.787,04 55.163,45 22.832,72	701.255,00 17.787,04 55.163,45 22.832,72
Διαμέρισμα τρίτου ορόφου εμβαδού 64,30 τ.μ. πολυκατοικίας επί της οδού	50.395,13	50.395,13	50.395,13
Ποσοστό 50% ημιτελούς διαμερίσματος γ' ορόφου εμβαδού 195,78 τ.μ. μη ηλεκτροδοτούμενο επί της		97.968,65	0,00
Επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας με αριθ. κυκλ.	300,00	2.500,00	2.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	384.478,34	947.901,99	849.933,34
Μείον παθητικό – έξοδα κηδείας	1.500,00	1.500,00	1.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡ. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	382.978,34	946.401,99	848.433,34
ΣΥΝ ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ	0,00	31.546,73	4.872,61
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	382.978,34€	977.948,72€	853.305,95€

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

Πληροφοριακά στοιχεία

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ Δ.Ε.Δ.
Α. Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	382.978,34 €	977.948,72 €	853.305,95 €
Ε. Φορολογητέα αξία	382.978,34 €	977.948,72 €	853.305,95 €
ΣΤ. Προγενέστερες δωρεές – γονικές παροχές	€	€	27.296,37 €
Ζ. Συνολική φορολογητέα αξία	€	€	880.602,32 €

Προσδιορισμός φόρου:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	54.294,87 €	44.560,23 €
Μείον Φόρος που έχει βεβαιωθεί	5.686,26 €	5.686,26 €
Μείον καταβληθείς φόρος προγενέστερης γονικής		704,50 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	48.608,61 €	38.169,47 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.	27.197,34 €	19.084,74 €
Σύνολο για καταβολή	75.805,95 €	57.254,21 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την τροποποίηση της με αριθ. /2021 (αριθ. φακέλου Θ-...../2016, αριθ. δήλωσης/2018) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 8.12.2016.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /2021:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	48.608,61 €	38.169,47 €
Τόκοι / πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	27.197,34 €	19.084,74 €
Σύνολο για καταβολή	75.805,95 €	57.254,21 €

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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.