



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 22.12.2021
αριθμός απόφασης 4607

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)

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 27.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Νέας Μάκρης, οδός, κατά της με αριθ. /28.06.2021 (αριθ. φακέλου /2015, αριθ. δηλ. /2015, /2016, /2018, /2020) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 12.03.2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /28.06.2021 (αριθ. φακέλου /2015, αριθ. δηλ. /2015, /2016, /2018, /2020) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 12.03.2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 28.06.2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 27.08.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

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

Επί της από 27.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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. /28.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (αριθ. φακέλου /2015, αριθ. δηλ. /2015, /2016, /2018, /2020), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 12.03.2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 4.485,40 ευρώ, πλέον τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι 2.242,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.728,10 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28.06.2021 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 12.03.2015 χωρίς να αφήσει διαθήκη. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους τα νόμιμα τέκνα του:,, ήδη προσφεύγουσα, και κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος.

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, η προσφεύγουσα υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου, από κοινού με τους λοιπούς συγκληρονόμους, την με αριθ. /10.12.2015 κοινή αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, την με αριθ. /08.04.2016 κοινή διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, και τις με αριθ. /13.02.2018 & /03.09.2020 κοινές τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να δηλώσουν την κληρονομιά περιουσία. Μεταξύ των κληρονομιαίων ακινήτων που κατέλειπε ο αποβιώσας είναι και δύο οικόπεδα εκτάσεως 503,02 τ.μ. έκαστο στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Δ.Κ. Μαραθώνα του δήμου Μαραθώνος Αττικής εντός του σχεδίου της πόλεως αυτής, στο με αριθ. Ο.Τ. επί των οδών δηλωθείσας αξίας 20.000 ευρώ έκαστο. Στις 11.12.2015 η Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου απέστειλε το με αριθ. /2015 (αριθ. πρωτ. /2015) Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία των ως άνω κληρονομιαίων οικοπέδων. Η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης σε απάντηση του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την από 1.03.2017 έκθεση εκτίμησης για τα δύο οικόπεδα εκτάσεως 503,02 τ.μ. στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Δ.Κ. Μαραθώνα του δήμου Μαραθώνος Αττικής, βάσει της οποίας εκτιμήθηκαν με αξία 300,00 ευρώ/τ.μ. ήτοι 150.906,00 ευρώ έκαστο αντί για 20.000,00 ευρώ έκαστο που είχαν δηλωθεί στην με αριθ. /10.12.2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ήτοι διαφορά 130.906,00 ευρώ για κάθε ένα οικόπεδο. Κατόπιν αυτού προσδιορίστηκε η διαφορά του αναλογούντος φόρου κληρονομιάς για κάθε κληρονόμο και προστέθηκε φόρος επί των επίπλων και σκευών στο 1/30 των κτισμάτων, με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση κατά τα νόμιμα της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη, άλλως πλημμελή, εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και μη ορθή εφαρμογή του νόμου και είναι ακυρωτέα. Το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της φορολογητέας αξίας των υπό κρίση ακινήτων στο Μαραθώνα δεν είναι πρόσφορο διότι τα συγκεκριμένα ακίνητα απέχουν από τη θάλασσα περί τα 600 μέτρα και όχι 100 μέτρα όπως το συγκριτικό στοιχείο. Για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας έπρεπε να ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης και ιδίως από το 2011 οι τιμές των ακινήτων στη χώρα βαίνουν μειούμενες.
- Με την προσβαλλόμενη πράξη μη νόμιμα επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς επί αξίας 1/30 επίπλων και σκευών καθώς η δήλωση κατά τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία έχει κριθεί ως ειλικρινής.
- Ουδέποτε έλαβε συστημένη επιστολή για τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η παράλειψη αυτή της στέρησε τη δυνατότητα να προβεί σε ενέργειες δικαστικού προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του ν.2961/2001 βάσει πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων.

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 με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

.....

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.»

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 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 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 δημιουργήσε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

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, την 12.03.2015, όσον αφορά τα επίμαχα ακίνητα (οικόπεδα) δεν είχε εφαρμογή στην θέση «.....» ή «.....» του Δήμου Μαραθώνος Αττικής το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου η εκτίμηση αυτών έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το με αριθ. /2015 (αριθ. πρωτ. /2015) Δελτίο Αίτηση Πληροφοριών προκειμένου να προβεί σε εκτίμηση της αξίας των κρινόμενων οικοπέδων.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω Δελτίου, η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης συνέταξε την από 1.03.2017 έκθεση εκτίμησης ακινήτου, σύμφωνα με την οποία πρόκειται για δύο οικόπεδα επιφάνειας 503,02 τ.μ. έκαστο, τα οποία βρίσκονται στο Δήμο Μαραθώνα, στη θέση «..... ή, στην παραλία Μαραθώνα, στο Ο.Τ., περικλειομένων από τις οδούς και σε απόσταση από τη θάλασσα έως 400 μέτρα, προσδιόρισε δε την αξία τους αφού έλαβε υπόψη του το κάτωθι συγκριτικό στοιχείο: /23.12.2014 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφάνειας 494 το οποίο βρίσκεται επί της οδού απόσταση από τη θάλασσα 100 μέτρα, προς 300,00 ευρώ/τ.μ. Στην εν λόγω έκθεση εκτίμησης ακινήτου αναφέρεται ότι το κρινόμενο πλεονεκτεί του συγκριτικού λόγω διαφοράς του χρόνου φορολογίας και μειονεκτεί σε απόσταση από τη θάλασσα. Η αξία των κρινόμενων οικοπέδων προσδιορίστηκε σε 150.906,00 ευρώ για έκαστο οικόπεδο (οικόπεδο Α' 503,02 τ.μ. Χ 300 ευρώ ανά τ.μ. = 150.906,00 ευρώ και οικόπεδο Β' 503,02 τ.μ. Χ 300 ευρώ ανά τ.μ. = 150.906,00 ευρώ).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή επικαλείται τα κάτωθι συγκριτικά από το βιβλίο αντικειμενικών τιμών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για 6 αγοραπωλησίες που έγιναν στην ευρύτερη περιοχή του Μαραθώνα από το 2015 έως το 2021, ειδικότερα: α) στις 3.11.2016 αριθ. φακέλου: οικόπεδο στην οδό στο Ο.Τ., επιφάνειας 263,68 τ.μ. το οποίο απέχει 300 μέτρα από τη θάλασσα, η αξία του προσδιορίστηκε σε 216,17 ευρώ ανά τ.μ., β) στις 27.05.2019 αριθ. φακέλου: οικόπεδο στην οδό στο Ο.Τ., επιφάνειας 273,04 τ.μ. το οποίο απέχει 300 μέτρα από τη θάλασσα, η αξία του προσδιορίστηκε σε 207,2 ευρώ ανά τ.μ., γ) στις 5.06.2015 αριθ. φακέλου: οικόπεδο στην οδό στο Ο.Τ., επιφάνειας 233 τ.μ. το οποίο απέχει 650 μέτρα από τη θάλασσα, η αξία του προσδιορίστηκε σε 220 ευρώ ανά τ.μ., δ) στις 26.06.2018 αριθ. φακέλου /18 και /18: οικόπεδο στο Ο.Τ., επιφάνειας 1.930 τ.μ. το οποίο απέχει 300 μέτρα από τη θάλασσα, η αξία του προσδιορίστηκε σε 207,253 ευρώ ανά τ.μ., ε) στις 30.10.2019 αριθ. φακέλου: οικόπεδο επιφάνειας 670,04 τ.μ., η αξία του προσδιορίστηκε σε 208 ευρώ ανά τ.μ. και στ) στις 7.01.2021 αριθ. φακέλου: οικόπεδο στο Ο.Τ., επιφάνειας 277,48 τ.μ., η αξία του προσδιορίστηκε σε 208 ευρώ ανά τ.μ.

Επειδή, κατά το χρόνο φορολογίας υπήρχε κρίση στην αγορά ακινήτων εξαιτίας της διεθνούς χρηματοπιστωτικής κρίσης που είχε επηρεάσει και την ελληνική οικονομία, ως εκ τούτου τα κρινόμενα ακίνητα δεν πλεονεκτούν χρονικά του συγκριτικού.

Επειδή, το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε απέχει από τη θάλασσα 100 μέτρα ενώ τα κρινόμενα ακίνητα βρίσκονται σε απόσταση από τη θάλασσα έως 400 μέτρα, ως εκ τούτου τα κρινόμενα μειονεκτούν του συγκριτικού λόγω της μεγαλύτερης απόστασης από τη θάλασσα.

Επειδή, το οικόπεδο που χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό έχει επιφάνεια 494,16 μέτρα, ενώ τα υπό κρίση οικόπεδα έχουν επιφάνεια 503,02 τ.μ. έκαστο, των οποίων η προσφεύγουσα κατέχει το 1/3 εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτησίας επί αυτών, ως εκ τούτου η συγκυριότητα πρέπει να ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό της αξίας η συνιδιοκτησία που λειτουργεί μειωτικά ως προς αυτήν.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω και λαμβανομένου υπόψη των συγκριτικών στοιχείων ακινήτων που ενδεικτικά αναφέρει η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή και αφορούν τα έτη 2015 έως 2021, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και προσδιορίζουμε την αξία των κρινόμενων ακινήτων σε 220,00 ευρώ/ τ.μ., ήτοι 110.664,40 ευρώ για έκαστο οικόπεδο, ήτοι συνολική αξία των υπό κρίση οικοπέδων 221.328,8 ευρώ (ποσοστό συνιδιοκτησίας $1/3 = 73.776,27 \text{ €}$).

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 κληρονομιαία 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 κληρονομιαίας 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. αριθ. δηλ. /2015, /2016, /2018, /2020 υποβληθείσες από την προσφεύγουσα και τους συγκληρονόμους της κοινές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενο τον, που απεβίωσε στις 12.03.2015, 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, ορθά στην υπό κρίση περίπτωση η αξία των επίπλων και σκευών του συνόλου της κληρονομιάς υπολογίζεται σε 7.312,07 ευρώ και σε 2.437,36 ευρώ για την προσφεύγουσα (κατά το ποσοστό που της αναλογεί).

Κατόπιν των ανωτέρω τα πληροφοριακά στοιχεία της προσβαλλόμενης πράξης έχουν ως εξής:

Α. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΑΞΙΑΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ
Δύο οικοπέδα εκτάσεως έκαστο μ.τ. 503,02 στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Δ.Κ. Μαραθώνος της Δ.Ε. Μαραθώνος του δήμου Μαραθώνος Αττικής εντός του σχεδίου της πόλεως αυτής, στο με αριθμό (.....) Ο.Τ. επί των οδών: α) ένα οικόπεδο εκτάσεως μ.τ. 503,02 και β) έτερο οικόπεδο εκτάσεως μ.τ. 503,02	13.333,33 €	100.604,00 €	73.776,27 €
Έπιπλα και σκεύη 1/30 επί των κτισμάτων	0,00 €	2.437,36 €	2.437,36 €
Β. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν.			
Γ. ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ			
Έξοδα κηδείας	500,00 €	500,00 €	500,00 €
Δ. ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ, που δεν αποτελούν αντικείμενο του παρόντος ελέγχου αλλά λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου	297.954,85 €	297.954,85 €	297.954,85 €
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	310.788,18 €	400.496,20 €	373.668,48 €
ΣΤ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ – ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ			
Ζ. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	310.788,18 €	400.496,20 €	373.668,48 €

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 28.06.2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2018 εντολής ελέγχου απεστάλη στους κληρονόμους με συστημένη επιστολή η με αριθ. πρωτ. /04.12.2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Νέας Μάκρης, οδός, και την τροποποίηση της με αριθ. /28.06.2021 (αριθ. φακέλου /2015, αριθ. δηλ. /2015, /2016, /2018, /2020) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 12.03.2015, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	6.524,81 €	5.183,42 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	2.039,41 €	2.039,41 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	4.485,40 €	3.144,01 €
Πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)	2.242,70 €	1.572,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.728,10 €	4.716,01 €

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

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.