



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

14/04/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1194

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 20-12-2021 και με αριθ. πρωτ. έκθεση αιτιολογημένων 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 15-12-2021 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./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 6.412,60 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 3.206,30 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ν. 4174/2013 ποσού 2.527,84 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 12.146,74 €.

Με την με αριθμό/2021 (αρ. φακέλου Θ-...../2016) εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2961/2001, των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 28-06-2016. Τον αποβιώσαντα κληρονομούν εκ διαθήκης (ημ/νία δημοσίευσης/2016 του Ειρηνοδικείου) οι α) του με Α.Φ.Μ. (σύζυγος), β) του με Α.Φ.Μ. (τέκνο), γ) του με Α.Φ.Μ. (εγγόνι), δ) του με Α.Φ.Μ. (εγγόνι), και ε) του με Α.Φ.Μ. (νύφη) με βάση τη με αριθ. πρωτ./2016 βεβαίωση των εγγυτέρων συγγενών του Δημοτολογίου του Δήμου Από τους ανωτέρω κληρονόμους, ο του με Α.Φ.Μ., υπέβαλε Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς στις 29-12-2016, ενώ οι υπόλοιποι κληρονόμοι μετά από αίτηση παράτασης προθεσμίας υποβολής δήλωσης έως 08-08-2017 (αριθ. πρωτ./Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου) υπέβαλαν δηλώσεις στις 08-08-2017. Οι ως άνω δηλώσεις έλαβαν αύξοντα αριθμό τους εξής:/2016 και, και/2017.

Ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του παππού του, του υπέβαλε, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τη με αριθ./2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

Την πλήρη κυριότητα των κάτωθι ακινήτων:

1) Των 1/3 εξ αδιαιρέτου των υπ' αριθ. και οικοπέδων της πόλεως συσσωματωμένων σε ένα ενιαίο οικοπέδο ευρισκόμενο εντός του υπ' αριθ. οικοδομικού τετραγώνου της πόλεως και επί των οδών και αυτής εμβαδού 126,91 τ.μ., με εντός αυτού διώροφης οικίας καλυπτόμενης επιφάνειας 95,137 τ.μ. (επαγγελματική στέγη 95,13 τ.μ, Α' και Β' όροφος 155,00 τ.μ.)

2) Του 1/2 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου εκτάσεως 1.185,00 τ.μ. στη θέση Δ.Δ. δήμου, με εντός αυτού διώροφης οικοδομής αποτελούμενη εξ ισογείων καταστημάτων 195,00 τ.μ. και ενοικιαζόμενων δωματίων στον Α' όροφο 172,00 τ.μ. (ανεγερθείσης δια της υπ' αριθ./86 οικοδομικής αδείας του τμήματος Πολεοδομίας και αναθεωρηθείσης το έτος 1990. Το εν λόγω οικόπεδο βρίσκεται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου περιοχής (Ο.Τ.) και απέχει από τη θάλασσα 73 μέτρα.

Ακόμη, ο ίδιος είχε δηλώσει το με αριθ./2009 (αρ. δηλώσεων Ζ- και Ζ-/2009) συμβόλαιο προγενέστερης δωρεάς- γονικής παροχής της συμβολαιογράφου ποσού 79.489,00 €.

Από τα δηλωθέντα στοιχεία του ενεργητικού, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τον υπολογισμό της αξίας για το οικόπεδο εκτάσεως 1.185,00 τ.μ. στη θέση - Δ.Δ. Δ.Ε. δήμου, το οποίο βρίσκεται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού. Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του ανωτέρου οικοπέδου σε

340,00 €/ τ.μ. χρησιμοποιώντας τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ.:

α) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2015 με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου περιοχής (στο Ο.Τ.), επί κοινοτικής οδού με απόσταση από θάλασσα 106 μέτρα, εκτάσεως 332,12 τ.μ. προς 400,00 €/ τ.μ..

β) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2015 με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου περιοχής (στο Ο.Τ.), επί κοινοτικής οδού με απόσταση από θάλασσα 176 μέτρα, εκτάσεως 176 τ.μ. προς 360,00 €/ τ.μ..

Ως εκ τούτου, η συνολική αξία κατόπιν ελέγχου προσδιορίστηκε σε 603.977,04 €. Ακόμη, η αξία των επίπλων- σκευών προσδιορίστηκε σε 1.877,43 €. Επομένως το συνολικό ποσό του ενεργητικού προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 605.854,47 €. Το συνολικό ποσό του παθητικού για τον προσφεύγοντα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 1.501,52 €. Ως εκ τούτου προέκυψαν τα κάτωθι:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	341.324,66 €
ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΓΟΝΙΚΗ	79.489,00 €
ΠΛΕΟΝ ΕΠΙΠΛΑ - ΣΚΕΥΗ	4.662,48 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.501,52 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	423.974,62 €

Κατόπιν των ανωτέρω, η δήλωση κρίθηκε ανακριβής και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερο καθεστώς κατά τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017) λόγω ανακρίβειας για τον προσφεύγοντα. Επομένως ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
..... (ΕΓΓΟΝΟΣ)	423.974,62 €	7.698,73 €	1.286,13 €	6.412,60 €	5.734,14 €	12.146,74 €

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η από 21-09-2021 ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ' αρ. πρωτ./2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του. Ο ίδιος ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις του. Οι ανωτέρω δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 08-11-2021 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

- Παράβαση του δικαιώματος πρόσβασης στα έγγραφα. Ο ίδιος αιτήθηκε στο με αριθ. -/2021 υπόμνημά του την παροχή αντιγράφων των συγκριτικών στοιχείων χωρίς να έχει ανταπόκριση από τη Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 5 του Κ.Δ.Δ.
- Παραβίαση της διάταξης της παρ. 6α του άρθρου 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση έχει την υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης των αναγκαίων δικαιολογητικών και πιστοποιητικών που απαιτούνται για την διεκπεραίωση της εκάστοτε υπόθεσης. Εν προκειμένω, ο ίδιος είχε υποβάλλει αίτημα αναζήτησης και χορήγησης πορίσματος αναφορικά με την ύπαρξη δρόμου, το δίκτυο αποχέτευσης, την επιφάνεια δόμησης και παροχής πληροφοριών αναφορικά με την οφειλή εισφοράς γης ή χρήματος του υπό κρίση ακινήτου, χωρίς ωστόσο να ικανοποιηθούν τα ανωτέρω αιτήματα.
- Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου σχετικά με την αξία του οικοπέδου εκτάσεως 1.185,00 τ.μ. διότι τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν δεν είναι κατάλληλα καθώς πρόκειται για ακίνητα που μεταβιβάστηκαν το 2015 και όχι το 2016. Ακόμη, τα εν λόγω συγκριτικά είναι κατά πολύ μικρότερα σε έκταση, η αξία τους δεν προκύπτει από έτερα συγκριτικά στοιχεία, δεν γίνεται σαφές πως προέκυψε η αξία τους ενώ έχουν και δίκτυο αποχέτευσης. Επιπλέον, δεν γίνεται σαφές εάν ο έλεγχος αναζήτησε την ύπαρξη περισσότερων συγκριτικών στοιχείων και εάν αναζήτησε την πραγματική πρόσοδο για το ακίνητο του ίδιου.
- Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου σχετικά με την αξία του οικοπέδου εκτάσεως 1.185,00 τ.μ., λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ./2009 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία κρίθηκε η διανομή όμορου ακινήτου στη θέση «.....» της περιοχής εκτάσεως 1.015,53 τ.μ. το οποίο περιλάμβανε ισόγεια κατοικία 98,00 τ.μ. Η αξία του ανωτέρω ακινήτου εκτιμήθηκε σε 240.000,00 € και επομένως η αξία/ τ.μ. προσδιορίζεται σε 178,00 €/ τ.μ. περίπου, θεωρώντας την αξία της κατοικίας σε 60.000,00 €.
- Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου σχετικά με την αξία του οικοπέδου εκτάσεως 1.185,00 τ.μ., εν όψει μη ύπαρξης δημοτικής οδού, μη λήψης υπ' όψιν της εισφοράς γης και αξίας για την εφαρμογή του Σχεδίου Πόλης της περιοχής και των πολεοδομικών παραβάσεων του ακινήτου, οι οποίες επηρεάζουν την εμπορικότητά του.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας
Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 5 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.

3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να

δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 17 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:.....»

Επειδή, ο έλεγχος στην από 08-11-2021 έκθεση ελέγχου και στο με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. ανέφερε αναλυτικά όλα τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψη προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου οικοπέδου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της διάταξης της παρ. 6α του άρθρου 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 3 παρ. 6α του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ) ορίζεται ότι:

«6α. Όταν για τη διεκπεραίωση υπόθεσης απαιτούνται δικαιολογητικά ή πιστοποιητικά που εκδίδονται από το δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και των οποίων η έκδοση δεν προϋποθέτει τη σύμπραξη του πολίτη, η αρμόδια υπηρεσία, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον αιτούντα με την αίτησή του, τα αναζητεί με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο για την έκδοση της τελικής πράξης αυτεπαγγέλτως από τις οικείες υπηρεσίες.....»

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου προσδιόρισε την συνολική αξία της κληρονομιάς περιουσίας χρησιμοποιώντας όλα τα στοιχεία τα οποία έκρινε απαραίτητα, ήτοι α) τα συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια υπηρεσία και στο ειδικό βιβλίο μεταβιβάσεων, β) τη με αριθ./2016 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου και γ) το τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου εξέδωσε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, το με αριθ. 214 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την από 21-09-2021 ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο ανέφερε όλα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία της κληρονομιάς περιουσίας, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί λανθασμένου υπολογισμού της αξίας του ακινήτου και περί μη νόμιμης κρίσης του ελέγχου.

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 4 Συνυπολογισμός δωρεών, γονικών παροχών και προικών

Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομουμένου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

Για το συνυπολογισμό 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.

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 κληρονομουμένου. ...

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.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

**** Η παρ. 2 του άρθρου αυτού καταργήθηκε από 13/12/2007 με το ν. 3634/2007.

Άρθρο 10 Αξία 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 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.»

Άρθρο 13 Αξία επίπλων και λοιπών κινητών

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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

1. Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν:

Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομουμένου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος

Β).....

Γ) Τα χρέη του κληρονομουμένου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο

στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Δ)

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

.....

5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους.

Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, 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 Α` κατηγορία υπάγονται:

.....δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και,.....

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 Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος αναλογεί (σε ευρώ)	που (σε
150.000	-	-	150.000	-	
150.000	1	1.500	300.000	1.500	
300.000	5	15.000	600.000	16.500	
Υπερβάλλον	10				

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε 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 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 πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχήςη 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 εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2016) του κληρονομούμενου του με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 28-06-2016. Ο εγγονός του, του, με Α.Φ.Μ., ως εκ διαθήκης κληρονόμος, με τη με αριθ./2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς δήλωσε διάφορα περιουσιακά στοιχεία μεταξύ αυτών και την πλήρη κυριότητα επί του 1/2 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου εκτάσεως 1.185,00 τ.μ. στη θέση Δ.Δ. Δ.Ε. δήμου με εντός αυτού διώροφης οικοδομής αποτελούμενη εξ ισογείων καταστημάτων 195,00 τ.μ. και ενοικιαζόμενων δωματίων στον Α' όροφο 172,00 τ.μ. (ανεγερθείσης δια της υπ' αριθ./86 οικοδομικής αδειάς του τμήματος Πολεοδομίας και αναθεωρηθείσης το έτος 1990. Το εν λόγω οικόπεδο βρίσκεται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου περιοχής (Ο.Τ.) και απέχει από τη θάλασσα 73 μέτρα.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή Δ.Δ. Δ.Ε. δήμου το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση του ως άνω ακινήτου (Ο.Τ. και εκτάσεως 1.185,00 τ.μ.), έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

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

α) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2015 με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου περιοχής (στο Ο.Τ.), επί κοινοτικής οδού με απόσταση από θάλασσα 106 μέτρα, εκτάσεως 332,12 τ.μ. προς 400,00 €/ τ.μ..

β) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2015 με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου περιοχής (στο Ο.Τ.), επί κοινοτικής οδού με απόσταση από θάλασσα 176 μέτρα, εκτάσεως 176 τ.μ. προς 360,00 €/ τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία είναι πλησιόχωρα με το κρινόμενο εφόσον πρόκειται για οικόπεδα που βρίσκονται στην περιοχή, των οποίων τα οικοδομικά τετράγωνα (88, 86 και 61) εφάπτονται με την παραλία και βρίσκονται σε μικρή απόσταση από τη θάλασσα, ήτοι 73 μέτρα το κρινόμενο έναντι 106-176 μέτρα τα συγκριτικά στοιχεία. Τα συγκριτικά στοιχεία πλεονεκτούν ως προς την έκταση και το εξ αδιαιρέτου της ιδιοκτησίας έναντι του κρινόμενου, προσδιορίζοντας έτσι την αξία του κρινόμενου ανά τ.μ. σε χαμηλότερα επίπεδα, ήτοι 340,00 €/ τ.μ. Επομένως, για το οικόπεδο

εκτάσεως 1.185,00 τ.μ. (Ο.Τ.) κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου, η αξία προσδιορίζεται σε 1.185,00 τ.μ. X 1/2 X 340,00 €/ τ.μ. = 201.450,00 €.

Επειδή, τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο είναι ομοειδή με το κρινόμενο, ήτοι βρίσκονται στην ίδια περιοχή και σε μικρή απόσταση από τη θάλασσα ενώ ο έλεγχος συνεκτίμησε την μεγαλύτερη έκταση του κρινόμενου έναντι των συγκριτικών, καθώς επίσης και το εξ αδιαιρέτου και ως εκ τούτου προσδιόρισε την αξία ανά τ.μ. σε χαμηλότερη επίπεδο έναντι των συγκριτικών, ήτοι 340,00 €/ τ.μ. έναντι 400,00 €/ τ.μ. και 360,00 €/ τ.μ.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται με την παρούσα προσφυγή του, τη με αριθ./2009 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου που αφορούσε διανομή ακινήτου, η οποία ωστόσο διαμορφώθηκε το έτος 2009 ενώ η αξία του κρινόμενου προσδιορίζεται κατά το χρόνο του θανάτου, ήτοι το έτος 2016.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την εισφοράς γης και αξίας για την εφαρμογή του Σχεδίου Πόλης της περιοχής, πλην όμως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/2001 δεν εκπίπτουν ως παθητικό της κληρονομιάς χρέη για τα οποία δεν έχει εκδοθεί κάποιος νόμιμος τίτλος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τη μη ύπαρξης δημοτικής οδού, ωστόσο σύμφωνα με την από 08-11-2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, στη με αριθ./2016 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου και στο τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού το εν λόγω ακίνητο συνορεύει με δημοτική οδό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο

1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 08-11-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2016**

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	1.286,13 €	7.698,73 €	7.698,73 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	1.286,13 €	1.286,13 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	6.412,60 €	6.412,60 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΑΙ ΤΟΚΟΙ ΑΡ. 53 ΤΟΥ Ν.4174/2013	-	5.734,14 €	5.734,14 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.286,13 €	12.146,74 €	12.146,74 €

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.