

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3540

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

E-Mail ded.ath@aade.gr

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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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 09-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου επι της οδού κατά της με αριθ. /19-04-2022 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.

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

6. Την από 14-06-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./19-04-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 1.456,75 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 364,19 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ν. 4174/2013 ποσού 552,98 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **2.373,92 €**.

Με την με αριθμό/09-02-2022 (αρ. φακέλου/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 με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 06-11-2016. Τον αποβιώσαντα κληρονομούν εκ διαθήκης (ημ/νία δημοσίευσης/05-07-2017 του Ειρηνοδικείου Ζακύνθου) οι α) με Α.Φ.Μ. (ανηψιά), β) με Α.Φ.Μ. (ανηψιός) και γ) με Α.Φ.Μ. (ανηψιά), οι οποίοι υπέβαλαν από κοινού στις 14-09-2017 τη με αριθ./17 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και εν συνεχεία, στις 20-12-2017, τη με αριθ./2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Οι ανωτέρω, ως εκ διαθήκης κληρονόμοι του θείου τους,, υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τη με αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσαν: α) το συνολικό ποσό των 13.611,46 € κατατεθειμένο στην τράπεζα και β) το ποσό των 16.164,72 € κατατεθειμένο στην τράπεζα Επιπλέον, με τη με αριθ./2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δήλωσαν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

- 1) Οικόπεδο (ελαιώνα) στη θέση εκτάσεως 2.065,45 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και μη οικοδομήσιμο (στερείται προσώπου σε δημοτικό δρόμο) απέχει από τη θάλασσα 2.200,00 τ.μ.
- 2) Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 562,14 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτική οδό, απέχει από τη θάλασσα 2.200,00 τ.μ.
- 3) Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 644,50 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτική οδό και κοινόχρηστη δίοδο, απέχει από τη θάλασσα 2.150,00 τ.μ.
- 4) Οικόπεδο (ελαιώνα) στη θέση εκτάσεως 855,74 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτική οδό απέχει από τη θάλασσα 2.200,00 τ.μ.

- 5) Οικόπεδο εντός του χωριού της εκτάσεως 942,41 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο απέχει από τη θάλασσα 2.300,00 τ.μ. με τα εντός αυτού κτίσματα, ήτοι α) ισόγεια οικία 20,91 τ.μ., β) ισόγειο κτίριο αποθηκών 61,13 τ.μ., γ) ισόγεια αποθήκη 10,20 τ.μ., δ) ισόγεια αποθήκη 9,65 τ.μ., ε) ανοικτό υπόστεγο με 45,59 τ.μ. όλα αυθαίρετες κατασκευές.
- 6) Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 2.279,72 τ.μ. εντός οικισμού 1.353,98 τ.μ. και εκτός οικισμού 925,74 τ.μ. άρτιο και οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτική οδό απέχει από τη θάλασσα 2.650,00 τ.μ. εντός αυτού υπάρχει μια στέρνα.
- 7) Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 1.418,99 τ.μ. εντός οικισμού 923,81 τ.μ. και εκτός οικισμού 495,18 τ.μ. άρτιο και μη οικοδομήσιμο (τυφλό) απέχει από τη θάλασσα 1.600,00 τ.μ.
- 8) Αγροτεμάχιο (χωράφι) στη θέση εκτάσεως 1.730,52 τ.μ. εκτός οικισμού μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο εξυπηρετείται με εμβασία απέχει από τη θάλασσα 2.780,00 τ.μ.
- 9) Αγροτεμάχιο (χωράφι) στη θέση εκτάσεως 1.516,53 τ.μ. εκτός οικισμού μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτική οδό απέχει από τη θάλασσα 2.900,00 τ.μ.
- 10) Γεωτεμάχιο στη θέση εκτάσεως 1.332,72 τ.μ. (τμήμα 482,76 τ.μ. χωράφι και τμήμα 849,96 τ.μ. βοσκότοπος) εκτός οικισμού μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτική οδό απέχει από τη θάλασσα 3.000,00 τ.μ.
- 11) Γεωτεμάχιο στη θέση εκτάσεως 4.757,36 τ.μ. (τμήμα 3.404,83 τ.μ. χωράφι και τμήμα 1.352,53 τ.μ. βοσκότοπος) εκτός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο τυφλό απέχει από τη θάλασσα 3.000,00 τ.μ. εντός του ακινήτου υπάρχει μια στέρνα.
- 12) Γεωτεμάχιο στη θέση εκτάσεως 2.823,54 τ.μ. (τμήμα 1.991,47 τ.μ. χωράφι και τμήμα 832,07 τ.μ. βοσκότοπος) εκτός οικισμού μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με πρόσωπο σε δημοτικό δρόμο απέχει από τη θάλασσα 3.800,00 τ.μ.
- 13) Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 579,19 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και μη οικοδομήσιμο (στερείται προσώπου σε δημοτικό δρόμο) απέχει από τη θάλασσα 2.300,00 τ.μ.

Από τα ως άνω δηλωθέντα στοιχεία του ενεργητικού, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τον υπολογισμό της αξίας για τα κάτωθι ακίνητα:

1. Το ακίνητο 1 (Οικόπεδο (ελαιώνα) στη θέση εκτάσεως 2.065,45 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και μη οικοδομήσιμο (στερείται προσώπου σε δημοτικό δρόμο) απέχει από τη θάλασσα 2.200,00 τ.μ.)
2. Το ακίνητο 5 (Οικόπεδο εντός του χωριού της εκτάσεως 942,41 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο απέχει από τη θάλασσα 2.300,00 τ.μ. με τα εντός αυτού κτίσματα),
3. Το ακίνητο 7 (Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 923,81 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και μη οικοδομήσιμο (τυφλό) και
4. Το ακίνητο 13 (Οικόπεδο στη θέση εκτάσεως 579,19 τ.μ. εντός οικισμού άρτιο και μη οικοδομήσιμο (στερείται προσώπου σε δημοτικό δρόμο) απέχει από τη θάλασσα 2.300,00 τ.μ.)

Ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

α) Ως προς το οικόπεδο εντός του χωριού, εκτάσεως 942,41 μ², εντός οικισμού, άρτιο και οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 2.300μ. με κτίσματα εντός αυτού λήφθηκε υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο μεταβιβασθέν οικόπεδο, ευρισκόμενο στη θέση εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας , εκτάσεως 777,80 μ², το οποίο εκτιμήθηκε οριστικά **προς 50 ευρώ/τμ.** Το στοιχείο λήφθηκε από τη δήλωση/2014 της Δ.Ο.Υ Πύργου Το στοιχείο είναι ομοειδές κατά τον προορισμό του (άρτιο και οικοδομήσιμο) και τοπικά πρόσφορο, αφού βρίσκεται πλησίον του κρινόμενου, υστερεί, όμως, χρονικά έναντι αυτού. Με αυτά τα δεδομένα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του οικόπεδο **προς 55 ευρώ/τμ.**

β) Ως προς το οικόπεδο στη θέση εντός οικισμού, εκτάσεως 923,81 μ² άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 1.600μ. λήφθηκε υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο μεταβιβασθέν οικόπεδο, ευρισκόμενο στη θέση εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας, εκτάσεως 1.370,96 μ², το οποίο εκτιμήθηκε οριστικά προς **25 ευρώ/τμ.** Το στοιχείο λήφθηκε από τη δήλωση ΦΜΑ-/2017 της Δ.Ο.Υ Πύργου. Το στοιχείο είναι ομοειδές κατά τον προορισμό του (άρτιο και μη οικοδομήσιμο) με το κρινόμενο, υπερτερεί, όμως, αυτού λόγω θέσης. Με αυτά τα δεδομένα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του κληρονομαίου οικοπέδου προς 25 ευρώ/τμ.

γ) Το αυτό συγκριτικό στοιχείο [β] λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των οικοπέδων: (γ1) στη θέση εντός οικισμού, εκτάσεως 2.065,45 μ², άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 2.200μ., και (γ2) στη θέση εντός οικισμού, εκτάσεως 579 μ² άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 2.300μ. Τα δυο αυτά κληρονομαία οικόπεδα υπερτερούν του συγκριτικού στοιχείου λόγω θέσης, γιατί βρίσκονται εντός της πυκνοδομημένης περιοχής του οικισμού και έχουν δίοδο πλησίον της δημοτικής οδού. Με τα δεδομένα αυτά, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των δυο αυτών οικοπέδων προς 30 ευρώ/τ.μ.

δ) Για τον προσδιορισμό της αξίας των λοιπών άρτιων και οικοδομήσιμων οικοπέδων της κληρονομιάς λήφθηκε ως συγκριτικό στοιχείο οικόπεδο, που μεταβιβάσθηκε στη θέση, εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας, εκτάσεως **743,29 μ²**, με πρόσοψη σε δημοτική οδό και απόσταση από τη θάλασσα 1.672 μέτρα. Το ακίνητο εκτιμήθηκε οριστικά προς 40ευρώ/τμ. Το στοιχείο λήφθηκε από τη δήλωση **ΦΜΑ-...../2018** της Δ.Ο.Υ Πύργου.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ως άνω συγκριτικά προσδιόρισε την **αξία των ως άνω ακινήτων ως κάτωθι:**

1. **Οικόπεδο (ελαιώνα) 2.065,45 μ² * 30,00 ευρώ/μ² = 61.963,50 ευρώ**

2. Οικόπεδο 562,14 μ² * 40,00 ευρώ /μ² = 22.485,60 ευρώ

3. Οικόπεδο 644,50 μ² * 40,00 ευρώ /μ² = 25.780,00 ευρώ

4. Οικόπεδο (ελαιώνα) 855,74μ² * 40,00 ευρώ /μ² = 34.229,60 ευρώ

5. **α) Οικόπεδο 942,41 μ² * 55,00 ευρώ /μ² = 51.832,55ευρώ**

β) Ισόγειος οικία 20,91μ²(αντικ)

γ) Ισόγειο κτίριο αποθηκών 61,13μ² (αντικ)

δ) Ισόγεια αποθήκη $10,20\mu^2$ (αντικ)

ε) Ισόγεια αποθήκη $9,65\mu^2$ (αντικ)

στ) Ανοικτό υπόστεγο $45,59\mu^2$ (αντικ)

6. Ακίνητο εκτάσεως $2.279,72\mu^2$

α) Οικόπεδο $1.353,98\mu^2 * 40,00$ ευρώ / $\mu^2 = 54.159,20$ ευρώ.

β) Αγροτεμάχιο $925,74$ (αντικ) $(1.191,43) = 1.992$ ευρώ (δηλωθείσα αξία)

7. Ακίνητο εκτάσεως $1.418,99\mu^2$

α) Οικόπεδο $923,81\mu^2 * 25,00$ ευρώ / $\mu^2 = 23.095,25$ ευρώ

β) Αγροτεμάχιο $495,18\mu^2$ (αντικ) = $579,00$ ευρώ

8. Αγροτεμάχιο (χωράφι) $1.730,52\mu^2$ (αντικ) = 2.025 ευρώ

9. Αγροτεμάχιο (αμπέλι) $1.516,53\mu^2$ (αντικ) = $3.123,00$ ευρώ

10. Γεωτεμάχιο εκτάσεως $1.332,72\mu^2$

α) Χωράφι $482,76\mu^2$ (αντικ.) = $621,00$ ευρώ

β) Βοσκότοπος $849,96\mu^2$ (αντικ.) = $274,00$ ευρώ

11. Γεωτεμάχιο εκτάσεως $4.757,36\mu^2$

α) Χωράφι $3.404,83\mu^2$ (αντικ.) = $3.984,00$ ευρώ

β) Βοσκότοπος $1.352,53\mu^2$ (αντικ.) = $396,00$ ευρώ

12. Γεωτεμάχιο εκτάσεως $2.823,54\mu^2$

α) Χωράφι $1.991,47\mu^2$ (αντικ.) = $2.330,00$ ευρώ

β) Βοσκότοπος $832,07\mu^2$ (αντικ.) = $244,00$ ευρώ"

13. Οικόπεδο $579,19\mu^2 * 30,00$ ευρώ / $\mu^2 = 17.375,70$ ευρώ

Σύνολο $348.481,40$ ευρώ.

ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ

Το συνολικό ποσό των **13.611,46€** ευρώ κατατεθειμένο στην τράπεζα (ποσό $611,46€$ ευρώ σε ατομικό λογαριασμό και ποσό $13.000,00$ σε προθεσμιακή κατάθεση) και

Το ποσό των **16.164,72€** κατατεθειμένο στον υπ. αριθμ. λογαριασμό Ταμιευτηρίου αγροτών στην Τράπεζα

Συνολική αξία μετά τον έλεγχο $378.257,58$ ευρώ $\chi 1/3 = 126.085,86$ ευρώ

Το οποίο τελικά διαμορφώνεται ως εξής:

Έπιπλα -σκεύη : $41.992 : 1/30 = 1.400,00$ ευρώ : $1/3 = 466,66$ ευρώ

B. Παθητικό

Έξοδα -κηδείας : $1500,00$ ευρώ : $1/3 = 500,00$ ευρώ

Συνεπώς συνολική αξία κληρονομιαίας μερίδας βάσει ελέγχου **(126.085,86€ + 466,66€ - 500€) = 126.052,52€** βάσει της οποίας προέκυψε φόρος βάσει των διατάξεων της κλίμακας Β' του ν.3842/2010 ήτοι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/10	6.105,25€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	4.648,50€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	1.456,75€
Πρόστιμο αρ.58 Ν. 4174/2013 (1.456,75€X25%)	364,19€
Τόκος άρ.53 ν.4174/2013 (1.456,75€X37,96%)	552,98€
<u>Συνολικό ποσό οφειλής για καταβολή</u>	2.373,92€

Στη συνέχεια εκδόθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του. Η ίδια ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./04-04-2022 έγγραφο με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις της. Οι ανωτέρω δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 19-04-2022 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

1.Εσφαλμένα εκτιμήθηκε η αξία των κληρονομιών ακινήτων, γιατί αυτά δεν είναι αξιοποιήσιμα, δεδομένου ότι βρίσκονται σε βραχώδεις και δυπρόσιτες περιοχές, χωρίς άμεση πρόσβαση σε δημοτικές οδούς (ορισμένα) στερούνται δουλείας διόδου)και απέχουν από τη θάλασσα περισσότερο από 4.000 μέτρα.

2. Ο καταλογισμός του προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013 και των τόκων άρθρου 53 του ίδιου νόμου είναι μη νόμιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρου υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 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 χρήσης 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 του ιδίου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 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.

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 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 πλησιόχωρων 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 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) **από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,.....**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή, κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ο οποίος απεβίωσε την 06-11-2016 δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή όπου βρίσκονται τα επίδικα ακίνητα το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση των ως άνω ακινήτων, έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1079/2004, με θέμα: Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου, παρέχονται οδηγίες:

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 των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

A.....

B. 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 πλησιόχωρων 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).

Γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10, ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομείωσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα.

Επειδή, εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου προχώρησε στον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομαίων ακινήτων, κατά το χρόνο φορολογίας, με τη χρήση των παρακάτω συστημάτων:

- Στα αγροτεμάχια, η αξία προσδιορίστηκε με το αντικειμενικό σύστημα. Δεν προέκυψαν διαφορές με τη δηλωθείσα αξία αυτών.
- Στα οικόπεδα με κτίσματα, εφαρμόστηκε το μικτό σύστημα και η αξία των κτισμάτων προσδιορίστηκε με βάση το αντικειμενικό σύστημα. Δεν προέκυψαν διαφορές με τη δηλωθείσα αξία αυτών.
- Στα οικόπεδα που βρίσκονταν εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού εφαρμόστηκε η μέθοδος της αγοραίας αξίας και η φορολογητέα αξία των οικοπέδων προσδιορίστηκε με συγκριτικά στοιχεία.

Τα συγκριτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο ήταν τα παρακάτω:

α) Ως προς το οικόπεδο εντός του χωριού Τ.Κ., εκτάσεως 942,41 μ², εντός οικισμού, άρτιο και οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 2.300μ. με κτίσματα εντός αυτού λήφθηκε υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο μεταβιβασθέν οικόπεδο, ευρισκόμενο στη θέση εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας, εκτάσεως 777,80 μ², το οποίο εκτιμήθηκε οριστικά **προς 50 ευρώ/τμ.** Το στοιχείο λήφθηκε από τη δήλωση/2014 της Δ.Ο.Υ Πύργου. Το στοιχείο είναι ομοειδές κατά τον προορισμό του (άρτιο και οικοδομήσιμο) και τοπικά πρόσφορο, αφού βρίσκεται πλησίον του κρινόμενου, υστερεί, όμως, χρονικά έναντι αυτού. Με αυτά τα δεδομένα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του οικόπεδο **προς 55 ευρώ/τμ.**

β) Ως προς το οικόπεδο στη θέση εντός οικισμού, εκτάσεως 923,81 μ² άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 1.600μ. λήφθηκε υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο μεταβιβασθέν οικόπεδο, ευρισκόμενο στη θέση εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας, εκτάσεως 1.370,96 μ², το οποίο εκτιμήθηκε οριστικά **προς 25 ευρώ/τμ.** Το στοιχείο λήφθηκε από τη δήλωση ΦΜΑ-/2017 της Δ.Ο.Υ Πύργου. Το στοιχείο είναι ομοειδές κατά τον προορισμό του (άρτιο και μη οικοδομήσιμο) με το κρινόμενο, υπερτερεί, όμως, αυτού λόγω θέσης. Με αυτά τα δεδομένα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του κληρονομιαίου οικοπέδου **προς 25 ευρώ/τμ.**

γ) Το αυτό συγκριτικό στοιχείο [β] λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των οικοπέδων: (γ1) στη θέση εντός οικισμού, εκτάσεως 2.065,45 μ², άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 2.200μ., και (γ2) στη θέση εντός οικισμού, εκτάσεως 579 μ² άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση από τη θάλασσα 2.300μ. Τα δυο αυτά κληρονομιαία οικόπεδα υπερτερούν του συγκριτικού στοιχείου λόγω θέσης, γιατί βρίσκονται εντός της πυκνοδομημένης περιοχής του οικισμού και έχουν δίοδο πλησίον της δημοτικής οδού. Με τα δεδομένα αυτά, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των δυο αυτών οικοπέδων **προς 30 ευρώ/τμ.**

δ) Για τον προσδιορισμό της αξίας των λοιπών άρτιων και οικοδομήσιμων οικοπέδων της κληρονομιάς λήφθηκε ως συγκριτικό στοιχείο οικόπεδο, που μεταβιβάσθηκε στη θέση, εντός οικισμού της τοπικής κοινότητας, εκτάσεως **743,29 μ²**, με πρόσοψη σε δημοτική οδό και απόσταση από τη θάλασσα 1.672 μέτρα. Το ακίνητο εκτιμήθηκε οριστικά **προς 40 ευρώ/τμ.** Το στοιχείο λήφθηκε από τη δήλωση **ΦΜΑ-...../2018** της Δ.Ο.Υ Πύργου.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Πύργου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιόρισε την αξία των ως άνω ακινήτων ως κάτωθι:

Οικόπεδο στη θέση εμβαδού 2065,45χ30€=61.963,50

Οικόπεδο εντός εμβαδού 942,41τ.μχ55=51.832,55

Οικόπεδο στη θέση εμβαδού 923,81τ.μχ25=23.095,25

Οικόπεδο στη θέση εμβαδού 579,19τ.μχ30=17.375,70

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 Ν.3842/2010 :«Κατάταξη φορολογουμένων - φορολογικές κλίμακες» Κατηγορία 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, η Δ.Ο.Υ., Πύργου στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκονται τα επίδικα ακίνητα για τον υπολογισμό της αξία τους, έλαβε από τα βιβλία τιμών της Δ.Ο.Υ. **ως συγκριτικά στοιχεία τα ως άνω αναφερθέντα** και διαπίστωσε ότι το υπ αριθμόν ένα ακίνητο βρίσκεται πλησίον του κρινόμενου, υστερεί όμως χρονικά ενώ για τα άλλα υπερτερούν του συγκριτικού στοιχείου λόγω θέσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα εκτιμήθηκε η αξία των κληρονομιαίων ακινήτων, λόγω του ότι τα επίδικα ακίνητα δεν είναι αξιοποιήσιμα, δεδομένου ότι βρίσκονται σε βραχώδεις και δυσπρόσιτες περιοχές, χωρίς άμεση πρόσβαση σε δημοτικές οδούς (ορισμένα μάλιστα εξ αυτών στερούνται δουλείας διόδου) και απέχουν από τη θάλασσα περισσότερο από 4.000 μέτρα βάσει αντικειμενικών συνθηκών.

Επειδή, η υπηρεσία μας κρίνει ότι για τον προσδιορισμό της αξίας πρέπει να ληφθούν οι τιμές των συγκριτικών στοιχείων επειδή τα εν λόγω ακίνητα προήλθαν από κληρονομιά σε χρόνο που οι οικονομικές συνθήκες στην Ελλάδα ήταν παρεμφερείς με αυτές που υφίσταντο κατά το έτος φορολόγησης των επίδικων ακινήτων .

Συνεπώς οι τιμές των ως άνω ακινήτων διαμορφώνονται ως εξής:

Περιγραφή ακινήτων	Δηλωθείσα Αξία	Αξία Ελέγχου	Αξία βάσει παρούσας Απόφασης	Διαφορά
Οικόπεδο,	41.309€	61.963,50	51.636,25€	10.327,25€

θέση, 2065,45 μ ²		(2.065,45X30€)	(2.0942,41X50€65,45X25€°	
Οικόπεδο εντός 942,41 μ²	37.696	51.832,55 (942,41X55€)	47.120,50€ (942,41X50€)	4.712,05€
.....	18.476	23.095,25 (923,81X25€)	23.095,25€ (923,81X25€)	Μηδενική
Οικόπεδο, θέση 579,19 μ²	11.584	17.375,70 (579,19X30€)	14.479,75€ (579,19X25€)	2.895,95€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	109.065,00€	154.267,00	136.331,75€:1/3=45.443,91	17.935,25€

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 με θέμα Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ορίζει ότι: 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: **α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.**

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Πύργου κατόπιν της υπ' αριθ./09-02-2022 εντολής ελέγχου η αξία των επίδικων ακινήτων προσδιορίστηκε με βάση τα συγκριτικά στοιχεία σε ποσό 45.443,91€ με σύνολο της κληρονομικής μερίδας να ανέρχεται σε 126.052,52€ επί του οποίου προέκυψε φόρος ποσού 1.456,75€ πλέον πρόστιμα 895,90€ ήτοι 2.352,65€.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 επιβάλλονται τόκοι για την εκπρόθεσμη καταβολή φορολογικής οφειλής. Εκπρόθεσμη θεωρείται η καταβολή που πραγματοποιείται από την επομένη τη λήξης της οριζόμενης νόμιμης προθεσμίας προς καταβολή. Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της, κατά την οποία Θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου, προκύπτει ότι υπ αρ./2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς είναι ανακριβής και αυτό έχει σαν συνέπεια την επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης του άρθρου 58 ν.4174/13.»

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της από 09-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά και την ακύρωση της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς τους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου .

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

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

Φορολογικό έτος 2016 κλίμακα Β Ν.3842/2010

Συνολική αξία κληρονομικής μερίδας			120.074,11€
Κλίμακα Β'Ν. 3842/2010	- <u>100.000.00€</u>	κύριος φόρος	3.500€
Υπόλοιπο αξίας κληρονομικής μερίδας	.		20.074,11€
Νόμος 3842/2010 ποσοστό 20%	x 10%		2.007,41€
Σύνολο κύριου φόρου			5.507,41€
Μείον βεβαιωθείς φόρος	=		<u>4.648,50€</u>
Υπόλοιπο κ. φόρου			858,91€
Αρ. 58 του ν. 4174/2013 (10% x 858,91€)			85,89€
Αρ.53 του ν.4174/2013 (37.96% x 858,91€)			326,04€

Συνολικό ποσό οφειλής για καταβολή **1.270,84€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.

