



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα 27.04.2023
αριθμός απόφασης 256

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 05.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. /08.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρονολογία φορολογίας την 05.07.2016 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησης 08.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Την με αριθ. πρωτ. /11.01.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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. /08.12.2022 (αριθ. πρωτ. /08.12.2022) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθ. φακέλου Θ /2016, αριθ. δηλ. /2016, /2017, 27/2018), με χρονολογία φορολογίας 05.07.2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς ποσού 11.386,98 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 5.693,49 ευρώ, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 5.818,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 22.899,21 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 08.12.2022 έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθ. /1/2412/16.02.2022 εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, για υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 05.07.2016. Η κληρονομούμενη κατά το χρόνο θανάτου της κατέλειπε κληρονόμους τον σύζυγό της του καθώς και τα τέκνα της: την προσφεύγουσα του και τον

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, η προσφεύγουσα υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, τις με αριθ. /2016, & /2017, /2018 κοινές αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες δήλωσε ως κληρονομαία περιουσία, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομαίων ακινήτων, ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Την ψιλή κυριότητα μιας κάθετης ιδιοκτησίας που αποτελείται από τμήμα οικοπέδου 489,73 τ.μ., βρίσκεται εντός σχεδίου πόλεως στο Ο.Τ. στο τομέα Ι, με εντός αυτού διώροφο κτίριο ενοικιαζόμενων δωματίων. Η επικαρπία του ως άνω ακινήτου ανήκει στο, ο οποίος έχει συμπληρώσει το 80 ^ο έτος της ηλικίας του.	30.853,00	79.336,26	48.483,26
2	Τα 3/8 εξ αδιαίρετου της ψιλής κυριότητας ενός τμήματος επιφανείας 920,21 τ.μ., το οποίο αποτελεί τμήμα του οικοπέδου με ΚΑΕΚ στο Ο.Τ. του τομέα Ι εντός του σχεδίου πόλεως στη θέση της Δ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Η επικαρπία του ως άνω ακινήτου ανήκει στο, ο οποίος έχει συμπληρώσει το 80 ^ο έτος της ηλικίας του.	21.739,00	55.902,75	34.163,75

3	Τα 3/8 εξ αδιαιρέτου της ψιλής κυριότητας ενός τμήματος επιφανείας 1.010,62 τ.μ., το οποίο αποτελεί τμήμα του οικοπέδου με ΚΑΕΚ στο Ο.Τ. του τομέα Ι εντός του σχεδίου πόλεως στη θέση της Δ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου, με τα εντός αυτού κατωτέρω κτίσματα. Η επικαρπία του ως άνω ακινήτου ανήκει στο ο οποίος έχει συμπληρώσει το 80 ^ο έτος της ηλικίας του.	23.875,00	61.395,16	37.520,16
4	Τα 3/8 εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου με ΚΑΕΚ στο Ο.Τ. εντός του σχεδίου πόλεως της Δ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου, με τα εντός αυτού κτίσματα.	43.568,00	112.031,10	68.463,10
6	Την ψιλή κυριότητα ενός οικοπέδου αρτίου και οικοδομήσιμου, με ΚΑΕΚ, εντός οικισμού, στη θέση «.....» της Δ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου, επιφανείας σύμφωνα με το Εθνικό Κτηματολόγιο 772 τ.μ. ενώ με νεότερη επιμέτρηση του Ε= 800,50 τ.μ., με μέτωπο στην Επαρχιακή οδό και απόσταση από την θάλασσα 1.500 μ.	28.818,00	61.238,25	32.420,25

Κατόπιν των ανωτέρω το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 639.049,85 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας 450.362,00 ευρώ), επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης άλλως την μεταρρύθμισή της και την απαλλαγή της από την καταβολή του ποσού των 22.899,21 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των κληρονομιών οικοπέδων (με α/α 1, 2, 3 και 6) με τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων. Το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της αξίας του 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} κληρονομιού ακινήτου δεν είναι πρόσφορο διότι έχει διαφορετική απόσταση από τη θάλασσα και πλεονεκτεί κατά πολύ ως προς το χρόνο μεταβίβασής του, αφού σε αντίθεση με το έτος 2016 που η κτηματαγορά εν μέσω capital controls είχε πέσει στο ναδίρ, το έτος 2019 υπήρξε σαφής και πρόδηλη αύξηση και ως εκ τούτου ευλόγως η αξία του κρίνεται ιδιαίτερα αυξημένη. Ομοίως η αξία του 6^{ου} κληρονομιού ακινήτου κρίνεται υπέρογκη και δυσανάλογη της τοποθεσίας του οικοπέδου και των τιμών εκτίμησης των λοιπών συγκριτικών στοιχείων.
- Η προσδιορισθείσα αξία επίπλων και σκευών είναι μαχητή και εν προκειμένω υπέρογκη.

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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθέννας 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 του ως άνω νόμου 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 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.».

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, 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 δημιούργησε 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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομιαίων οικοπέδων με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων, καθώς δεν χρησιμοποιήθηκαν πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, την 05.07.2016, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων οικοπέδων, ήτοι στη Δ.Ε. Δήμου, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας τους έγινε όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 08.12.2022 έκθεση ελέγχου φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των υπό κρίση ακινήτων ελήφθησαν υπόψη της τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

α) μεταβίβαση οικοπέδου εντός σχεδίου, στο Ο.Τ., με απόσταση από τη θάλασσα στα 560,00 μέτρα, στη Δ.Ε. Ζακύνθου, λόγω μη διάνοιξης δρόμου, εκτάσεως 1.019,89 τ.μ. το οποίο εκτιμήθηκε οριστικά στο ποσό των 200,00 ευρώ/τ.μ. (Ζ-...../2019) και

β) μεταβίβαση οικοπέδου στο δρόμο της, στη Δ.Ε. Ζακύνθου, εκτάσεως 278,25 τ.μ. το οποίο εκτιμήθηκε οριστικά στο ποσό των 90,00 ευρώ/τ.μ. (Ζ-...../2017).

Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι το πρώτο συγκριτικό στοιχείο είναι συγκρίσιμο με το πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο (όπως αναφέρονται στην οικεία έκθεση) κρινόμενα ακίνητα διότι είναι πλησιόχωρα μεταξύ τους (βρίσκονται στη θέση Δ.Ε. Δήμου Ζακύνθου) και πλεονεκτεί έναντι των κρινόμενων ως προς το χρόνο μεταβίβασής του και ότι το δεύτερο

συγκριτικό στοιχείο είναι ομοειδές με το έκτο (όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση) κρινόμενο ακίνητο ως πλησιόχωρα μεταξύ τους (με μέτωπο στην Επαρχιακή οδό Δ.Ε. Δήμου Ζακύνθου) όμως πλεονεκτεί έναντι αυτού τόσο χρονικά όσο και στην μικρότερη έκτασή του. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των υπό κρίση ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (ημερομηνία θανάτου 05-07-2016) προς 180,00 ευρώ ανά τ.μ. για το πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο κρινόμενο ακίνητο και προς 85,00 ευρώ ανά τ.μ. για το έκτο κρινόμενο ακίνητο ως ακολούθως:

1. Οικόπεδο 489,73 τ.μ. X 180,00€/τ.μ. X 9/10= 79.336,26 €- αντί της δηλωθείσας 30.853,00 €
2. Οικόπεδο 920,21 τ.μ. X 180,00€/τ.μ. X 3/8 X 9/10= 55.902,75 €- αντί της δηλωθείσας αξίας 21.739,00 €
3. Οικόπεδο 1.010,62 τ.μ. X 180,00€/τ.μ. X 3/8 X 9/10= 61.395,16 €- αντί της δηλωθείσας αξίας 23.875,00 €.
4. Οικόπεδο 1.659,72 τ.μ. X 180,00€/τ.μ. X 3/8= 112.031,10 €- αντί της δηλωθείσας αξίας 43.568,00 €
5. Οικόπεδο 800,50 τ.μ. X 85,00€/τ.μ. X 9/10= 61.238,25 €- αντί της δηλωθείσας αξίας 28.818,00 €.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκόμισε, ούτε επικαλέστηκε, κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων, ορθά ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό της αξίας τους, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας των υπό κρίση κληρονομιαίων ακινήτων απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσδιορισθείσα αξία επίπλων και σκευών είναι μαχητή και εν προκειμένω υπέρογκη.

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 κληρονομιά 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 την ΠΟΛ. 1042/1990 κατά το άρθρο 13 του ν.δ. 118/1973 θεωρείται ότι στην κληρονομιά περιουσία περιλαμβάνονται και έπιπλα δηλαδή κινητά τα οποία συντείνουν στην χρήση και τον καλλωπισμό των οικιών «.....» 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 κληρονομιάς 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 κληρονομιάς 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./2016, &/2017,/2018 υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενη τη του, που απεβίωσε στις 05.07.2016, η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά υπολόγισε στην κληρονομιά περιουσία αξία επίπλων και σκευών σε ποσοστό 1/30 επί της συνολικής αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτήν, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αξία μικρότερη της προσδιορισθείσας, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η συνολική αξία των φορολογητέων των κτισμάτων ανέρχεται σε 159.754,81 ευρώ, ως εκ τούτου η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται σε 5.325,16 ευρώ (159.754,81 x 1/30).

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 08.12.2022 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Ζακύνθου, και την επικύρωση της με αριθ. /08.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρονολογία φορολογίας την 05.07.2016.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /08.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	20.404,95 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	9.018,00 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	11.386,98 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.693,49 €
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	5.818,74 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	22.899,21 €

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.