



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03-09-2018

Αριθ. απόφ. 3758

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>

4. Την με αριθ. πρωτ./03-04-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./15-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./15-02-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 11-04-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./03-04-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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./15-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, καταλογίσθηκε σε βάρος του φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού **52.053,00€** (κύριος φόρος: 23.660,00€ και πρόσθετος 120% λόγω ανακρίβειας: 28.393,00€), βάσει των διατάξεων του Ν.3091/2002 κατηγορία Α΄(τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, για τον έλεγχο της με αριθ./31-12-2009 υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ δήλωσης φόρου κληρονομιάς, του κληρονομούμενου που απεβίωσε στις 28-12-2005 (αριθ. φακέλου/2005) και σύμφωνα με την από 24-08-2005 δημόσια διαθήκη του, που δημοσιεύθηκε με το αριθ./04-04-2006 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου Αιγίου, κατέλειπε ως κληρονόμους του τη σύζυγό του και τα τέκνα του σε ακίνητα στην του Δήμου Αιγιαλείας.

Μερίδα κατά ψιλή κυριότητα (η επικαρπία ανήκει στην):

- 1) οικόπεδο κατά τμήμα επιφανείας 7.239,05τμ εντός σχεδίου και κατά τμήμα επιφανείας 7.623,19τμ εντός οικισμού, με διώροφη κατοικία και αποθήκη (αξία κτισμάτων με αντικειμενικό προσδιορισμό), αγοραίας αξίας οικοπέδου 14.576,89€.
- 2) οικόπεδο επιφανείας 10τμ πλησίον του ως άνω ακινήτου, γνωστό ως, αγοραίας αξίας 70,00€
- 3) ελαιοστάσιο επιφανείας 1.530,48τμ στη θέση, αξίας με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ 5.399,53€,
- 4) αγρός επιφανείας 7.000τμ στην ειδική θέση αξίας με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ 9.800,00€.

Οι αξίες των κτισμάτων και των αγροτεμαχίων κρίνονται από τον έλεγχο ειλικρινείς αφού προέκυψαν με αντικειμενικό προσδιορισμό. Όσον αφορά τον υπολογισμό της αξίας των δύο (2) οικοπέδων αναφέρεται ότι ελήφθησαν υπόψη τα παρακάτω συγκριτικά:

1) Δηλ.Φ.Μ.Α. /25-04-2000: μεταβιβάστηκαν τα 254/1000 αδιαίρετα ενός οικοπέδου έκτασης 1.558,61τμ, εντός οικισμού της Δήμου Αιγιαλείας, έναντι 42,56€/τμ.

2) Δηλ.Φ.Μ.Α. /14-09-1998: μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 2.427,29τμ εντός οικισμού της του Δήμου Αιγιαλείας, έναντι 23,48€/τμ.

Τα κρινόμενα ακίνητα πλεονεκτούν λόγω χρόνου εκτίμησης (2005) και μειονεκτούν ως μη άμεσα οικοδομήσιμα. Το με αριθ.1 ακίνητο μειονεκτεί επιπλέον λόγω μεγαλύτερης έκτασης (7.239,05τμ & 7.623,19τμ, συνολική έκταση 14.862,24τμ) και το με αριθ.2 ακίνητο μειονεκτεί ως προς την επιφάνεια (10τμ).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τη δήλωση με τα συνημμένα σχετικά και τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία διαμόρφωσε τη φορολογητέα αξία των δύο (2) οικοπέδων ως εξής:

$$14.862,24\tau\mu \times 30,00\text{€}/\tau\mu \times \Psi.Κ.7/10 = 312.107,00\text{€}$$
$$10\tau\mu \times 60,00\text{€}/\tau\mu \times \Psi.Κ.7/10 = 420,00\text{€}$$

Στις 05-09-2017 εστάλη η με αριθ.πρωτ. /2017 ειδική πρόσκληση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών ρυθμίσεων-ευεργετημάτων, με την υποβολή αντίστοιχων δηλώσεων.

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε με συστημένη επιστολή (αριθ.πρωτ. /27-09-2017) στην προσφεύγουσα, σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ. /27-09-2017 (id /2017) προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /31-10-2017 έγγραφό του ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των δηλωθέντων ακινήτων και την επιφάνεια του με αριθ. 1 ακινήτου.

Επιπλέον προσκόμισε την από 21-11-2017 τεχνική έκθεση του πολιτικού μηχανικού για εκτίμηση εμπορικής αξίας ακινήτων ιδιοκτησίας του, στην οποία διευκρινίζεται ότι: α)στο τμήμα οικοπέδου επιφανείας 7.239,05τμ περιλαμβάνεται τμήμα έκτασης 2.554,29τμ που κληρονομείται από την αδελφή του, β)στο τμήμα οικοπέδου επιφανείας 7.623,19τμ αφαιρείται έκταση 1.574.36τμ που αφορά οδό πλάτους 10τμ, γ)το έντονο ανάγλυφο του εδάφους της τάξης του 40% έως 50% και δ)εκτίμηση αξιών οικοπέδων και αγροτεμαχίων με τιμές από 5,00€/τμ έως 20,00€/τμ (στο γήπεδο έκτασης 10τμ εκτιμώμενη αξία 60,00€/τμ)

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ενστάσεις του, επαναπροσδιόρισε την αγοραία αξία των δύο (2) οικοπέδων ως εξής:

$$12.307,95\tau\mu \times 25,00\text{€}/\tau\mu \times \Psi.Κ.7/10 = 215.389,00\text{€}$$
$$10\tau\mu \times 60,00\text{€}/\tau\mu \times \Psi.Κ.7/10 = 420,00\text{€}$$

και στη συνέχεια προέβη στην έκδοση και επίδοση της με αριθ. /15-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν αποδέχεται την προσβαλλόμενη πράξη και το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου και ζητά την ακύρωση τους ως αόριστες, αυθαίρετες και μη νόμιμες, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη τήρηση της νόμιμης προδικασίας καταλογισμού φόρου κληρονομιάς. Ουδέποτε κοινοποιήθηκε αρχική κύρια πράξη (προσωρινή ή οριστική) από τη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ. Μη νόμιμη η έκδοση της προσωρινής και της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ποσού 23.660,00€. Αυθαίρετη και μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετου φόρου ποσού 28.393,00€ με προσαύξηση 120%.

2. Εκπρόθεσμη έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της ένστασης-αντιρρήσεων στις 31-10-2017.

3. Αόριστος, ανατιολόγητος και αυθαίρετος ο υπολογισμός της αγοραίας αξίας των κληρονομιών ακινήτων από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διότι: α) λόγω της τρέχουσας οικονομικής κρίσης η εμπορική και αγοραία αξία των ακινήτων είναι κατά πολύ χαμηλότερη από την αντικειμενική τους αξία, β) η φορολογική αρχή δεν επικαλείται συγκεκριμένα και ειδικά συγκριτικά στοιχεία και σαφή κριτήρια για τον υπολογισμό της αξίας (αν πρόκειται για αγορά, κληρονομιά, σύσταση κ.α.) και γ) δεν ελήφθη υπόψη από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας ότι η αξία των ακινήτων κατά τον χρόνο εκτίμησης (Φεβρουάριος 2018) λόγω των ανωτέρω παραγόντων, είχε μειωθεί τουλάχιστον κατά 60%, σύμφωνα και με την τεχνική έκθεση που προσκομίστηκε.

Άλλο στοιχείο που μειώνει την αξία του ακινήτου κατά 50%, αφορά την έλλειψη πρόσβασης σε δρόμο, που συνεπάγεται τη μη οικοδομησιμότητά του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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 ίδιου 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. 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).....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 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 81§3 του Ν. 2961/2001όπως 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 τις διατάξεις με του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 «περί αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου», ορίζεται ότι:

1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ,και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειρισττωμένα 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 τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου διοικητικού εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης της που αναφέρεται στο άρθρο 28 και 62 του Ν. 4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος, καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφισβήτως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή κατά τη διενέργεια ελέγχου, μετά την έκδοση της με αριθ./2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, για τον έλεγχο της με αριθ./31-12-2009 υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ δήλωσης φόρου κληρονομιάς, διαπιστώθηκε ανακρίβεια ως προς την αξία των δύο (2) οικοπέδων, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν νόμιμα, η με αριθ./27-09-2017 (id/2017) προσωρινή πράξη και η με αριθ./15-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σε βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή η με αριθ./2009 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς του προσφεύγοντος υπεβλήθη στις 31-12-2009, (η δεκαετία συμπληρώνεται στις 31-12-2019), δεν τίθεται θέμα παραγραφής, λόγω παρέλευσης 12ετίας από το θάνατο του κληρονομούμενου (άρθρο 102 του Ν. 2961/2001).

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομιάς της με αριθ. δήλωσης/2009 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ...../2005), αφού ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες Γονικών Παροχών, Δωρεών και Μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία Κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων ακινήτων ελήφθησαν υπόψη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία, σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. στο οποίο καταχωρούνται οριστικές τιμές μεταβιβαστικών πράξεων.

Επειδή τα προτεινόμενα συγκριτικά στοιχεία:

1) δηλ.Φ.Μ.Α./25-04-2000: μεταβιβάστηκαν τα 254/1000 αδιαίρετα ενός οικοπέδου έκτασης 1.558,61τμ, έναντι 42,56€/τμ και

2) δηλ.Φ.Μ.Α./14-09-1998: μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 2.427,29τμ, έναντι 23,48€/τμ, αφορούν συγκεκριμένες δηλώσεις Φ.Μ.Α., για οικόπεδα εντός οικισμού της του Δήμου Αιγιαλείας και με βάση αυτά η Δ.Ο.Υ. αξιολόγησε τα κρινόμενα ακίνητα.

Επειδή τα κρινόμενα οικόπεδα πλεονεκτούν λόγω χρόνου εκτίμησης (2005) και μειονεκτούν ως μη άμεσα οικοδομήσιμα, επιπλέον το με αριθ.1 ακίνητο μειονεκτεί επιπλέον λόγω μεγαλύτερης έκτασης (4.684,76τμ + 7.623,19τμ). Επιπροσθέτως ελήφθη υπόψη το έντονο ανάγλυφο του εδάφους της τάξης του 40% έως 50%.

Επειδή δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, που να θεμελιώνει τους ισχυρισμούς του περί εσφαλμένου υπολογισμού της αξίας των κρινόμενων ακινήτων.

Επειδή στην προσκομισθείσα τεχνική έκθεση του πολιτικού μηχανικού «εκτίμησης εμπορικής αξίας ακινήτων ιδιοκτησίας», διευκρινίζεται ότι στο τμήμα οικοπέδου επιφανείας 7.239,05τμ περιλαμβάνεται τμήμα έκτασης 2.554,29τμ που κληρονομείται από την αδελφή του, το έντονο ανάγλυφο του εδάφους της τάξης του 40% έως 50% και εκτίμηση αξιών οικοπέδων και αγροτεμαχίων των κληρονομιαίων ακινήτων που βρίσκονται εντός οικισμού της του Δήμου Αιγιαλείας το έτος 2017 (21-11-2017), με τιμές από 5,00€/τμ έως 20,00€/τμ (στο γήπεδο έκτασης 10τμ εκτιμώμενη αξία 60,00€/τμ), ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (28-12-2005).

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, και ισχύουν από τη

δημοσίευση του νόμου αυτού (31-03-2011), προβλέπεται ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α).....β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του Ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που

προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, 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 αριθ. πρωτ./03-04-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την **τροποποίηση** της με αριθ./15-02-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ή 58 Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν.. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	28.393,00€	11.830,00€	7.599,59€	19.429,59€	19.429,59€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου. Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/15-02-2018

Διαφορά φόρου	23.660,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.429,59€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.089,59€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ.τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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