



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3042

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΛΕΥΚΑΔΟΣ επί της οδού κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης **16/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Κληρονομίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομίας ποσού 30.259,66 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 36.311,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 66.571,25 €.

Η διαφορά φόρου κληρονομίας προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ν.2961/2001 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, δυνάμει της με αριθμ./2017 εντολής ελέγχου στον αριθμό φακέλου Θ./2006, σύμφωνα με το οποίο οι υπ' αριθμ./2007 (αρχική),/2008 (τροποποιητική),/2010 (συμπληρωματική) και/2011(διορθωτική) δηλώσεις φόρου κληρονομίας, που υπέβαλαν από κοινού ο προσφεύγων και η αδερφή του,, ΑΦΜ:, ως εκ διαθήκης κληρονόμοι της, (γιαγιά τους) ΑΦΜ:, που απεβίωσε την 21/03/2006, κρίθηκαν ανακριβείς.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολική αξία των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων σε 306.298,28 ευρώ αντί της δηλωθείσας αξίας των 49.500,00 ευρώ στα οποία περιλαμβάνονται:

1. Το ½ εξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου (οικοπέδου) που βρίσκεται εντός του οικισμού, στην ειδική θέση, του Δήμου Ελλομένου του Ν. Λευκάδος, επιφάνειας 3.013,60τ.μ.
2. Το ½ εξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου (οικοπέδου) που βρίσκεται εντός του οικισμού, στην ειδική θέση, του Δήμου Ελλομένου του Ν. Λευκάδος, επιφάνειας 604,70τ.μ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί άλλως να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Για τα κληρονομαία ακίνητά του ελλείπει συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού αξιών, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία τους χρησιμοποίησε τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων από τα βιβλία τιμών της Δ.Ο.Υ. ΛΕΥΚΑΔΟΣ, συνεκτιμώντας τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων ακινήτων που μεταβιβάστηκαν κατά τα έτη 2004 – 2010. Για τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία έχει να προβάλλει τα εξής:
 - **Το με αριθ. 1 ακίνητό** του βρίσκεται στο μη συνεκτικό τμήμα το οικισμού και είναι κατά συνέπεια μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο. Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα που είναι όλα άρτια και οικοδομήσιμα και κατά συνέπεια μη ομοειδή και μη πρόσφορα προς σύγκριση. Επιπλέον είναι όλα μικρότερη έκτασης σε σχέση με το δικό του και όπως έχει κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια ακίνητα μεγάλης έκτασης έχουν λιγότερες πιθανότητες μεταβίβασης και συνεπώς μικρότερη εμπορική αξία.
 - **Το με αριθ. 2 ακίνητό** του βρίσκεται εν μέρει στο συνεκτικό και εν μέρει στο μη συνεκτικό τμήμα το οικισμού, είναι άρτιο κατά παρέκκλιση και μη

οικοδομήσιμο, διότι τηρουμένων των αποστάσεων από τη γραμμή του αιγιαλού δεν είναι δυνατή η οικοδόμηση. Επιπλέον σύμφωνα με την από 13/12/2017 βεβαίωση του Δήμου Λευκάδος το εν λόγω ακίνητο είναι υπό απαλλοτρίωση και απαγορεύεται η δόμηση. Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα μη ομοειδή και μη πρόσφορα προς σύγκριση, σύμφωνα με ως άνω.

- Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τον περιορισμό της ελεύθερης αξιοποίησης των ως άνω ακινήτων του λόγω αναγκαστικής συνιδιοκτησίας.
 - Η φορολογική αρχή επικαλείται μεταβιβάσεις που έλαβαν χώρα τα έτη 2007 -2010, ήτοι πλεονεκτούν σαφώς κατά το χρόνο εκτίμησης.
2. Μη εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων. Αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/97 έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 58, 58^α και 53 του ΚΦΔ.
 3. Αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης. Δεν του κοινοποιήθηκαν τρία συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
 4. Αυθαίρετος και ανακριβής ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομικών μεριδίων επί των ακινήτων του. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το από 27/12/2017 υπόμνημα του επί του σημειώματος διαπιστώσεων. Συγκεκριμένα στην έκθεση αναφέρεται ότι «... λόγω χρόνου παραγραφής δεν καθίσταται δυνατόν να ελεγχθούν στο σύνολό τους οι απόψεις των κληρονόμων και με δεδομένο τη δήλωσή τους για προσφυγή στη ΔΕΔ, δεν λαμβάνονται υπόψη στον παρόντα έλεγχο...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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 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 με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φόρου κληρονομιάς στον αριθμό φακέλου Θ./2006, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./6-12-2017 σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και τον με αριθ./6-12-2017 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς ανακριβείς και προσδιόρισε την συνολική αξία των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων σε 306.298,28 ευρώ αντί της δηλωθείσας αξίας των 49.500,00 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας το με αριθ./27-12-2017 υπόμνημά του.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.13-14) η κρίση του ελέγχου επί των απόψεων των κληρονόμων είναι η εξής:

«Μετά την παράθεση των απόψεων των κληρονόμων στείλαμε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, το με αριθ. πρωτ./28-12-2017 έγγραφό μας, προκειμένου να επαναπροσδιορίσει η αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αγοραία αξία των ακινήτων κατά το χρόνο φορολογίας (2006), λαμβάνοντας υπόψη τα ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων και τα λοιπά συγκριτικά στοιχεία που παραθέτουν οι κληρονόμοι.

Επειδή, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου δεν προσδιορίστηκε η συνολική φορολογητέα αξία ανά κληρονόμο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και επειδή λόγω χρόνου παραγραφής **δεν καθίσταται δυνατόν να ελεγχθούν στο σύνολό τους οι απόψεις των κληρονόμων και με δεδομένο τη δήλωσή τους για προσφυγή στη ΔΕΔ, δεν λαμβάνονται υπόψη στον παρόντα**

έλεγχο και τίθενται στο φάκελο της υπόθεσης προκειμένου να διαβιβαστούν με την ενδικοφανή προσφυγή, που όπως δήλωσαν σε κάθε περίπτωση θα υποβάλλουν».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα διότι η φορολογική αρχή δε διενέργησε ουσιαστικό έλεγχο και ανατιολόγητα δεν έλαβε υπόψη της το υποβληθέν υπόμνημά του.

Επειδή, με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, όντως, δεν δόθηκε πραγματικά **η δυνατότητα** στον προσφεύγοντα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του σχετικά με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, αφού οι ισχυρισμοί του δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και τέθηκαν στο φάκελο της υπόθεσης.

Επομένως, η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013**, και η προσβαλλόμενη πράξη, είναι **τυπικά πλημμελής** και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§2 περ. γ'** του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 [πενταετία] παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, **για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης**, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου,

δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **16/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια)**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθμ./**11/2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, χρόνος φορολογίας 2006.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.