



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα:29-01-2018

Αριθ. απόφασης:999

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

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. «.....»/02-10-2017 ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ «.....», κατοίκου Λουκισίων Δ.Ε. Ανθηδόνας Δήμου Χαλκιδέων Τ.Κ.34100, κατά της με αριθ. «.....»/09-06-2017 Μερικής Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1996, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. «.....»/09-06-2017 Μερική Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1996 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση της από 25-05-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου (αριθ. πρωτ. «.....»/04-08-2017).
6. Τις από 05-10-2017 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/02-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. «.....»/09-06-2017 μερική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1996, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **38.630,89€** (κύριος φόρος 17.559,50€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 21.071,39€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. «.....»/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο της με αριθ. «.....»/2011 δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1996, του κληρονομούμενου «.....» που απεβίωσε στις 22-02-1996 (αριθ. φακέλου Θ-«.....»/1996) και σύμφωνα με την ιδιόγραφη διαθήκη του που δημοσιεύθηκε με το αριθ. «.....»/25-11-2010 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου Χαλκίδας, κατέλειπε μεταξύ άλλων κληρονόμων και τον προσφεύγοντα γιό του σε έξι αγροτεμάχια με ελαιόδενδρα κατά πλήρη κυριότητα στην κτηματική περιφέρεια Λουκισίων της Δ.Ε. Ανθηδόνας του Δήμου Χαλκιδέων και σε ένα αγροτεμάχιο στην περιφέρεια Μουρικού του Δήμου Θηβαίων.

Τα ακίνητα αυτά βρίσκονται:

Α. α)στη θέση ΚΑΤΣΕΖΑ έκτασης 5.699,23τμ σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα, δηλωθείσας αξίας 170.000δρχ , β)στη θέση ΣΠΗΛΙΑ έκτασης 3.704,51τμ σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα, δηλωθείσας αξίας 100.000δρχ , γ)στη θέση ΣΤΑΥΡΟΣ έκτασης 4.295,01τμ σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα, δηλωθείσας αξίας 128.000δρχ , δ)στη θέση ΛΥΤΡΑ έκτασης 2.373,71τμ σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα, άρτιο και οικοδομήσιμο, δηλωθείσας αξίας 166.150δρχ , ε)στη θέση ΑΣΠΡΟΧΩΡΙ έκτασης 1.662,21τμ σε απόσταση 500-800 μέτρων από τη θάλασσα, τυφλό, δηλωθείσας αξίας

83.100δρχ και στ)στη θέση ΞΕΡΟΠΗΓΑΔΟ έκτασης 576,43τμ σε απόσταση 500-800 μέτρων από τη θάλασσα, τυφλό, δηλωθείσας αξίας 20.000δρχ.

Β. Τα 3/25 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου στη θέση ΚΟΥΤΣΟΥΡΑΚΗ έκτασης του όλου 25.000τμ σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα, δηλωθείσας αξίας 60.000δρχ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τη δήλωση με τα συνημμένα σχετικά, τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία ανά περιοχή και την 1^η εφαρμογή του αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας Α-Α ΓΗΣ, την αγοραία αξία των ελαιοδένδρων (15.000δρχ/ελιά) και το Δ.Α.Π. από τη Δ.Ο.Υ. ΛΕΙΒΑΔΙΑΣ για την αξία του αγροτεμαχίου στη θέση ΜΟΥΡΙΚΙ, συνέταξε και απέστειλε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα στις 15-03-2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ. «.....»/10-03-2016 μερική προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (αριθ. εντολής «.....»/2014), προσδιορίζοντας τις αξίες των ακινήτων (μείον έξοδα κηδείας & πλέον οικοσκευής), στο συνολικό ποσό των 57.640.838δρχ.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθ. πρωτ. «.....»/12-04-2016 ένσταση δηλώνοντας ότι: α)τα αγροτεμάχια στις θέσεις ΚΑΤΣΕΖΑ, ΣΠΗΛΙΑ, ΣΤΑΥΡΟΣ έχουν μηδενική αξία και απαγόρευση οικοδόμησης λόγω γεινίασης στη λεκάνη της λίμνης ΠΑΡΑΛΙΜΝΗ, β)τα αγροτεμάχια στις θέσεις ΛΥΤΡΑ, ΞΕΡΟΠΗΓΑΔΟ, ΑΣΠΡΟΧΩΡΙ δεν έχουν οικοπεδική αξία και δεν συμφωνεί με τα συγκριτικά που ελήφθησαν γι' αυτά.

Υπέβαλε επίσης την με αριθ. «.....»/12-05-2016 συμπληρωματική ένσταση δηλώνοντας ότι: α)υπολογίστηκε μεγαλύτερη αξία για τα αγροτεμάχια από αυτή που προκύπτει τρία έτη μετά με το αντικειμενικό σύστημα, β)η Δ.Ο.Υ. προέβη σε αυθαίρετο υπολογισμό ελαιοδένδρων ανά στρέμμα και γ)δεν διενεργήθηκε καμία αυτοψία στην περιοχή.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς της αρχικής ένστασης και την με αριθ.πρωτ. «.....»/26-10-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΕΙΒΑΔΙΑΣ με την οποία επαναπροσδιόρισε την αγοραία αξία του αγρού στη θέση ΜΟΥΡΙΚΙ, προέβη στην έκδοση και επίδοση της με αριθ. «.....»/09-06-2017 Μερικής Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας και της από 25-05-2017 έκθεσης ελέγχου (αριθ. πρωτ. «.....»/04-08-2017), επαναπροσδιορίζοντας τις αξίες των ακινήτων και των ελαιοδένδρων σε 13.500δρχ/ελιά (μείον έξοδα κηδείας & πλέον οικοσκευής), στο ποσό των 51.389.324δρχ.

Σημειώνεται ότι στην με αριθ. «.....»/2011 υποβληθείσα δήλωση κληρονομίας υπάρχουν στη μερίδα του προσφεύγοντος ακίνητα διεκδικούμενα και τελούντα ακόμα σε εκκρεμοδικία, που βρίσκονται στην τοπική κοινότητα Λουκισίων της Δ.Ε. Ανθηδόνας του Δήμου Χαλκιδέων στις θέσεις ΠΑΡΑΓΚΕΣ, ΠΑΞΙΜΑΔΑΣ, ΚΑΤΑΡΑΚΤΗΣ, ΦΟΥΡΝΟΣ και ΠΟΤΑΜΙ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη της αρχικής ένστασης στην ουσία της και της συμπληρωματικής ως εκπρόθεσμη.

2. Τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο για τα αγροτεμάχια στις θέσεις ΚΑΤΣΕΖΑ, ΣΠΗΛΙΑ, ΣΤΑΥΡΟΣ δεν είναι αντιπροσωπευτικά, αφού είναι αδύνατη η αξιοποίηση τους λόγω της θέσης τους στη λεκάνη της λίμνης ΠΑΡΑΛΙΜΝΗ. Τμήμα του ακινήτου στη θέση ΣΤΑΥΡΟΣ με την πρόσφατη ανάρτηση των δασικών χαρτών του Νομού Εύβοιας, κηρύχθηκε δασικό, κατά του οποίου υπέβαλε αίτηση αντιρρήσεων.

Επίσης δεν είναι αντιπροσωπευτικά τα συγκριτικά στοιχεία για τα αγροτεμάχια στις θέσεις ΛΥΤΡΑ, ΞΕΡΟΠΗΓΑΔΟ, ΑΣΠΡΟΧΩΡΙ.

3. Η περιοχή που βρίσκεται το αγροτεμάχιο στη θέση ΚΟΥΤΣΟΥΡΑΚΗ περιφέρειας Μουρικίου είναι εκτός ορίων οικισμού (ακαλλιέργητος αγρός για τουλάχιστον 20 έτη) και υπάρχει υγειονομική διάταξη και απαγορεύσεις «περί προστασίας της λίμνης Υλίκης».

4. Σύμφωνα με το με αριθ.πρωτ.71267/12-05-2016 αντίγραφο Ελαιοκομικού Μητρώου από τη Δ/ση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής, της Περιφερειακής Ενότητας Εύβοιας και την Ενιαία Δήλωση Εκμετάλλευσης έτους 2017 από τον ΟΠΕΚΕΠΕ, ορίζονται τα ελαιόδενδρα που έχουν καταμετρηθεί σε κάθε αγροτεμάχιο, σε αντίθεση με τον αριθμό που προκύπτει από τον έλεγχο, αφού στηρίχθηκε σε απόψεις αγροτών της περιοχής ΔΡΟΣΙΑ, που όμως δεν ταυτίζεται με την περιοχή ΛΟΥΚΙΣΙΩΝ.

5. Δεν πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος και αυτοψία, ούτε έγιναν δεκτές από τον έλεγχο οι αποδείξεις και τα νέα έγγραφα που προσκόμισε, όπως αναφέρονται πιο πάνω.

6. Μη νόμιμη η επιβολή ποσού για οικοσκευή, διότι ο κληρονομούμενος φιλοξενούνταν στο σπίτι του άλλου του γιού και συνεπώς δεν διέθετε οικοσκευή.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην 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 το άρθρο 13 του Ν. 2961/2001 από 01-01-ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

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 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 πλησιόχρων 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 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 της ΠΟΛ. 1129/2004 με θέμα « Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου», διευκρινίζεται ότι α)Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β)Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.5 του Ν.4174/2013 «περί κοινοποίησης πράξεων», ορίζεται ότι πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από τη ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική δ/ση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα.

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 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 ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ. φακέλου Θ-«.....»/1996 δήλωσης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, 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.

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 επεικέστερη 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 επεικέστερης 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».

Στην κρινόμενη υπόθεση και σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα και την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. , διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Κατά την έκδοση του μερικής οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου η αξία της οικοσκευής προσδιορίστηκε στο 1/60 της κληρονομιαίας περιουσίας, αφαιρούμενων των εξόδων κηδείας.

β) Για την εκτίμηση των κρινόμενων ακινήτων ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα και από γονική παροχή και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. Δεν προσκομίστηκε άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο από τον προσφεύγοντα, που να θεμελιώνει τους ισχυρισμούς του περί εσφαλμένου υπολογισμού.

Για το ακίνητο στη θέση ΚΟΥΤΣΟΥΡΑΚΗ περιφέρειας Μουρικίου, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΛΕΙΒΑΔΙΑΣ, ο έλεγχος βασίστηκε στο Δελτίο Πληροφοριών που εστάλη από τη Δ.Ο.Υ.

γ) Σε όποιες περιπτώσεις διαπιστώθηκε απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (έτος 1ης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ελήφθη υπόψη ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

δ) Μετά από πληροφορίες που συνέλεξε ο έλεγχος από αγρότες της περιοχής ΔΡΟΣΙΑΣ, φυτεύονται 10 ελαιόδενδρα ανά στρέμμα και η αγοραία αξία κάθε ελαιόδενδρου ορίζεται σε 15.000δρχ κατά το έτος θανάτου (1996).

Στο με αριθ.πρωτ.71267/12-05-2016 αντίγραφο Ελαιοκομικού Μητρώου από τη Δ/νση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής, της Περιφερειακής Ενότητας Εύβοιας και στην Ενιαία Δήλωση Εκμετάλλευσης έτους 2017 από τον ΟΠΕΚΕΠΕ, ορίζονται τα μετρηθέντα ελαιόδενδρα και τα δένδρα πριν το έτος 1998, σε κάθε αγροτεμάχιο.

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα, επαναπροσδιορίζουμε τις αξίες των αγροτεμαχίων, όσον αφορά τον αριθμό των ελαιόδενδρων, ως εξής:

A. α)στη θέση ΚΑΤΣΕΖΑ έκτασης 5.699,23τμ με 35 ελαιόδενδρα

$5.699,23\tau\mu \times 2.160\delta\rho\chi/\tau\mu = 12.310.336\delta\rho\chi$

$35\epsilon\lambda\iota\epsilon\acute{\varsigma} \times 13.500\delta\rho\chi/\epsilon\lambda\iota\acute{\alpha} = 472.500\delta\rho\chi$

Αξία ακινήτου = 12.782.836δρχ

1^η εφαρμογή αντικ. συστήμ. με έντυπο Α-Α ΓΗΣ: 3.191.569δρχ

Άρα μέσος όρος: $12.782.836 + 3.191.569 = 15.974.405 \times 1/2 = \underline{7.987.202\delta\rho\chi}$

β)στη θέση ΣΠΗΛΙΑ έκτασης 3.704,51τμ με 30 ελαιόδενδρα

$3.704,51\tau\mu \times 2.160\delta\rho\chi/\tau\mu = 8.001.742\delta\rho\chi$

$30\epsilon\lambda\iota\epsilon\acute{\varsigma} \times 13.500\delta\rho\chi/\epsilon\lambda\iota\acute{\alpha} = 405.000\delta\rho\chi$

Αξία ακινήτου = 8.406.742δρχ

1^η εφαρμογή αντικ. συστήμ. με έντυπο Α-Α ΓΗΣ: 2.074.526δρχ

Άρα μέσος όρος: $8.406.742 + 2.074.526 = 10.481.268 \times 1/2 = \underline{5.240.634\delta\rho\chi}$

γ)στη θέση ΣΤΑΥΡΟΣ έκτασης 4.295,01τμ με 25 ελαιόδενδρα

$4.295,01\tau\mu \times 2.385\delta\rho\chi/\tau\mu = 10.243.598\delta\rho\chi$

$25\epsilon\lambda\iota\epsilon\acute{\iota}\varsigma \times 13.500\delta\rho\chi/\epsilon\lambda\iota\acute{\alpha} = 337.500\delta\rho\chi$

Αξία ακινήτου = $10.581.098\delta\rho\chi$

1^η εφαρμογή αντικ. συστήμ. με έντυπο Α-Α ΓΗΣ: $2.405.206\delta\rho\chi$

Άρα μέσος όρος: $10.581.098 + 2.405.206 = 12.986.304 \times 1/2 = \underline{6.493.152\delta\rho\chi}$

δ)στη θέση ΛΥΤΡΑ έκτασης 2.373,71τμ με 20 ελαιόδενδρα

$2.373,71\tau\mu \times 5.985\delta\rho\chi/\tau\mu = 14.206.654\delta\rho\chi$

$20\epsilon\lambda\iota\epsilon\acute{\iota}\varsigma \times 13.500\delta\rho\chi/\epsilon\lambda\iota\acute{\alpha} = 270.000\delta\rho\chi$

Αξία ακινήτου = $14.476.654\delta\rho\chi$

1^η εφαρμογή αντικ. συστήμ. με έντυπο Α-Α ΓΗΣ: $9.442.619\delta\rho\chi$

Άρα αξία $14.476.654\delta\rho\chi$

ε)στη θέση ΑΣΠΡΟΧΩΡΙ έκτασης 1.662,21τμ με 12 ελαιόδενδρα

$1.662,21\tau\mu \times 7.200\delta\rho\chi/\tau\mu = 11.967.912\delta\rho\chi$

$12\epsilon\lambda\iota\epsilon\acute{\iota}\varsigma \times 13.500\delta\rho\chi/\epsilon\lambda\iota\acute{\alpha} = 162.000\delta\rho\chi$

Αξία ακινήτου = $12.129.912\delta\rho\chi$

1^η εφαρμογή αντικ. συστήμ. με έντυπο Α-Α ΓΗΣ: $6.648.840\delta\rho\chi$

Άρα αξία $12.129.912\delta\rho\chi$

στ)στη θέση ΞΕΡΟΠΗΓΑΔΟ έκτασης 576,43τμ με 6 ελαιόδενδρα

$576,43\tau\mu \times 4.770\delta\rho\chi/\tau\mu = 2.749.571\delta\rho\chi$

$6\epsilon\lambda\iota\epsilon\acute{\iota}\varsigma \times 13.500\delta\rho\chi/\epsilon\lambda\iota\acute{\alpha} = 81.000\delta\rho\chi$

Αξία ακινήτου = $2.830.571\delta\rho\chi$

1^η εφαρμογή αντικ. συστήμ. με έντυπο Α-Α ΓΗΣ: $1.089.453\delta\rho\chi$

Άρα αξία $2.830.571\delta\rho\chi$

Β. Τα 3/25 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου στη θέση ΚΟΥΤΣΟΥΡΑΚΗ έκτασης του όλου 25.000τμ, επαναπροσδιορισθείσα αξία από τη Δ.Ο.Υ. ΛΕΙΒΑΔΙΑΣ : $1.050.000\delta\rho\chi$

Άρα συνολική αξία μερίδας προσφεύγοντος: $50.944.927\delta\rho\chi$ (αξία ακινήτων $50.208.125\delta\rho\chi$, πλέον οικοσκευή $1/60$ $836.802\delta\rho\chi$, μείον έξοδα κηδείας $100.000\delta\rho\chi$) και ο προσδιορισμός του φόρου βάση των διατάξεων του Ν.2362/1995 κατηγορία Α', ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	727.250δρχ	51.389.324δρχ	50.944.927δρχ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	0	5.983.399δρχ	5.916.739δρχ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ		5.983.399δρχ	5.916.739δρχ ή 17.363,87€
ΠΡΟΣΘ.ΦΟΡΟΣ 120%		7.180.079δρχ	7.100.087δρχ ή 20.836,65€
ΣΥΝΟΛΟ		13.163.478δρχ ή 38.630,89€	13.016.826δρχ ή 38.200,52€

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. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη μερική 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 **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. «.....»/02-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ «.....», και την **τροποποίηση** της με αριθ. «.....»/09-06-2017 Μερικής Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1996, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

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	20.836,65€	8.681,94€	4.689,98€	13.371,92€	13.371,92€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ: «.....»/09-06-2017

Διαφορά φόρου	17.363,87€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.371,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.735,79€

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
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