



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 16/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2022

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας το έτος 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας το έτος 2005 καθώς και την από 19-09-2016 οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα 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 με αριθ.....**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, με χρονολογία φορολογίας το έτος 2005, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος κληρονομιάς ποσού 1.116,69 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.340,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.456,72 ευρώ**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 19-09-2016 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ. /2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ..../2005) της κληρονομούμενης, που απεβίωσε την 20-12-2005.

Ο προσφεύγων ως κληρονόμος υπέβαλε τις υπ'αριθμ./2006,/2006 και/2008 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με τις οποίες δηλώθηκε συνολική φορολογητέα αξία **27.287,28 ευρώ**. Ωστόσο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε η φορολογητέα αξία προσδιορίστηκε σε **49.621,10 ευρώ**. Η διαφορά προέκυψε:

α) από το οικοπέδο εκτάσεως 659,60 τ.μ. στη θέση «.....» το οποίο βρίσκεται εντός των ορίων του οικισμού του του Ν. Ευβοίας για το οποίο η δηλωθείσα αξία σύμφωνα με την υπ'αριθμ./2008 δήλωση φόρου κληρονομιάς είναι **13.200,00 ευρώ** ενώ από τον έλεγχο προσδιορίστηκε η αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων στο ποσό των **34.840,07 ευρώ** και

β) από ένα αγροτικό αυτοκίνητο μάρκας DATSUN, 2.380 kg, 1800cc και 11hp με αριθμό κυκλοφορίαςκαι ημερομηνία άδειας πρώτης κυκλοφορίας την 16/01/1984 για το οποίο η δηλωθείσα αξία του μεριδίου του προσφεύγοντος (3/8) σύμφωνα με την υπ'αριθμ./2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς είναι **56,25 ευρώ** ενώ από τον έλεγχο προσδιορίστηκε στο ποσό των **750,00 ευρώ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί ολικά η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, άλλως να ακυρωθεί μερικώς ή να τροποποιηθεί ώστε η αξία του προαναφερθέντος οικοπέδου να προσδιορισθεί στο ποσό 23.086,00 ευρώ (σχετ.συγκριτικό στοιχείο ΦΜΑ/07.12.2004) και να προσδιορισθεί η φορολογητέα αξία της κληρονομικής του μερίδας στο ποσό των 38.429,53 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η εκτίμηση του ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη αφού βασίζεται σε μια και μόνο αγοραπωλησία ακινήτου, χωρίς να γίνεται μνεία σε ειδικότερα χαρακτηριστικά του συγκρινόμενου ακινήτου.
- Η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο τιμή είναι υπέρογκη και αυτό προκύπτει από την υπ'αριθμ./07.12.2004 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου με την οποία μεταβιβάσθηκε οικόπεδο 727,20 τ.μ. προς 25.452,20 ευρώ ήτοι 35,00 €/τ.μ.. Εξάλλου σύμφωνα με την ΠΟΛ 1131/2013 για

τα έτη 2011, 2012 και 2013 η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου στον Δήμο Κονιστρών καθορίσθηκε στο ποσό των 10€/τ.μ.. Ενώ η σημερινή πραγματική αξία του οικοπέδου είναι πολύ μικρότερη από τη δηλωθείσα.

- Η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία του αυτοκινήτου αντίκειται στα δεδομένα της αγοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης.

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς στάλθηκε στον προσφεύγοντα, από την Δ.Ο.Υ. με συστημένη επιστολή (RE.....GR) την 11/10/2016, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, και παραλήφθηκε από τον προσφεύγοντα την 13/10/2016.

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 16/11/2016, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της.

Επειδή επίσης στα άρθρα **9 και 10 του ν.2961/2001**:

«άρθρο 9 Χρόνος και τόπος προσδιορισμού αξίας

Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18

Άρθρο10 Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

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 πρόσσοδος 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 μέσο...

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.....

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού...».

Επειδή στην **ΠΟΛ 1079/2004** με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζεται:

«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:

α. Όσες αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10, ενότητα Β του Νόμου 2961/2001). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14, παρ. 3 του Νόμου 2579/98).

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).

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...».

Επειδή στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα **ΠΟΛ 1131/2013** αναφέρεται:

«Οι τιμές οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο δήμου ή κοινότητας στις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στα φυσικά πρόσωπα, για τα έτη 2011, 2012 και 2013 καθορίζονται ως ακολούθως...».

Ως εκ τούτου η εν λόγω ΠΟΛ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση και αλυσιτελώς προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασιζόμενος στις αξίες οικοπέδων που έχουν καθορισθεί με την ΠΟΛ αυτή.

Επειδή στο άρθρο 13 παρ.1 του ν.2961/2001 ορίζεται:

«Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.».

Επειδή όπως προκύπτει από την 19/09/2016 έκθεση ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία του κληρονομιαίου οικοπέδου, εμβαδού 659,60 τ.μ., στη θέση «.....», εντός οικισμού του Ευβοίας, το οποίο είναι εκτός του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο τη μεταβίβαση -με την υπ' αριθμ. /22.03.2004 δήλωση Φ.Μ.Α.- οικοπέδου εμβαδού 123,63 τ.μ. εντός οικισμού, με τιμή μεταβίβασης 52,82 € ανά τετραγωνικό μέτρο.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω συγκριτικό στοιχείο είναι πρόσφορο τοπικά και χρονικά και με βάση αυτό αξιολόγησε το κρινόμενο ακίνητο. Συγκεκριμένα, το κρινόμενο ακίνητο, βρίσκεται στον ίδιο οικισμό με αυτό που ελήφθη ως συγκριτικό στοιχείο, πλεονεκτεί ελαφρά λόγω έτους φορολογίας και μειονεκτεί λόγω έκτασης, για αυτό για τον υπολογισμό της αξίας του ελήφθη η τιμή του συγκριτικού στοιχείου χωρίς καμία αναπροσαρμογή, ήτοι 52,82 €/τμ. .

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την διόρθωση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την αξία του οικοπέδου επικαλούμενος το συγκριτικό στοιχείο ΦΜΑ/07.12.2004, το οποίο αφορά ως ισχυρίζεται μεταβίβαση οικοπέδου με χαρακτηριστικά όμοια με το κληρονομιαίο οικόπεδο εκτάσεως 727,20 τ.μ. εντός οικισμού Ευβοίας . Ωστόσο κατόπιν επικοινωνίας με τον ελεγκτή της υπόθεσης, της Δ.Ο.Υ., μας επιβεβαιώθηκε με το υπ' αριθμ.πρωτ. /15-03-2017 έγγραφο ότι από το τηρούμενο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτει συγκριτικό στοιχείο με αριθμ..... /07-12-2004.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/09/2016 οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος φορολογίας 2005

Φόρος κληρονομιάς	1.116,69 €
Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του ν.2523/1997	1.340,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.456,72 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.