



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, 14/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2001

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 κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Πατρών, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας το έτος 2010 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 2010 καθώς και την από 20-10-2016 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 κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.....**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, με χρονολογία φορολογίας το έτος 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος κληρονομιάς ποσού 2.271,60 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.725,92 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.997,52 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 20-10-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, γονικών παροχών του ν.2961/2001 των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθ./04-08-2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ.../2010) του κληρονομούμενου, που απεβίωσε την 24-12-2010.

Με την με αριθμ./2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ο προσφεύγων δήλωσε τα εξής κληρονομηθέντα ακίνητα τα οποία κατείχε ο κληρονομούμενος κατά το ½ εξ αδιαιρέτου με τον αδελφό του και βρίσκονται στην

-Οικόπεδο συνολικής έκτασης 8.161,60 τ.μ.,

-Οικόπεδο συνολικής έκτασης 1.502,69 τ.μ. με υπάρχοντα παλαιά κτίσματα επ' αυτού,

-Οικόπεδο συνολικής έκτασης 1.189,12 τ.μ. με υπάρχουσα παλαιά διώροφη οικία εμβαδού του κάθε ορόφου 52,50 τ.μ..

Ο έλεγχος όπως αναλύεται στο κεφ.2 «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιόρισε τις αξίες των ως άνω ακινήτων σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1079/2004, 1129/2004, 1123/2005 και προέκυψε για την μερίδα του προσφεύγοντος (το 1/6 του ½ της αξίας των ως άνω ακινήτων) αξία ελέγχου **33.283,00 ευρώ**, ήτοι διαφορετική από την δηλωθείσα αξία **21.926,00 ευρώ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, και να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς επί τη βάσει πραγματικών αγοραίων αξιών των οικοπέδων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα οικόπεδα εκτιμήθηκαν βάσει τιμών που είναι αυθαίρετες και αβάσιμες για μεγάλα οικόπεδα σε σχέση με τα μικρά συγκριτικά οικόπεδα με ΦΜΑ/20-04-2010, ΦΜΑ/12-01-2009 και ΦΜΑ/25-10-2010 της Δ.Ο.Υ.
- Έπρεπε να γίνει μετάθεση του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης μετά την λήξη της επιδικίας σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2961/2001. Του καταλογίστηκε επιπλέον φόρος και πρόστιμο για τα οικόπεδα στην, των οποίων δεν έχει την νομή καθώς κατέστησαν επίδικα από τους συγκληρονόμους του με αγωγή αναγνώρισης ακυρότητας διαθήκης που θα εκδικασθεί την 24.01.2017.

Επειδή, στη νομοθεσία φορολογίας κληρονομιών η υποχρέωση καταβολής του οικείου φόρου γεννάται, κατ' αρχήν, κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 Ν. 2961/2001.

Επειδή στο άρθρο 7 παρ.γ του ν.2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» ορίζεται:

«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.».

Επειδή στο άρθρο 8 παρ.1και 2 του ν.2961/2001 ορίζεται:

«1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του προσόδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών.

β).....

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.

3. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράγραφο 2, δεν μπορεί να γίνει σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταται ο λόγος που δικαιολογεί τη μετάθεση.

4. Κατά της απόφασης του προϊστάμενου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τη μετάθεση ή όχι του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επιτρέπεται προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.».

Επειδή στο με αριθμ. 1062045/446/Α'0013/02-07-2003 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου αναφέρεται:

«Σας κοινοποιούμε την 75/2003 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον κύριο Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της σε ανάλογες περιπτώσεις.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε ομόφωνα δεκτό ότι:

α) Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία κληρονομιών, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται - κατ' εξαίρεση - κατά το χρόνο λήξης της επιδικίας, η επιδικία δε αυτή κρίνεται κατά τις δικονομικές διατάξεις.

Περαιτέρω όμως, κατά την έννοια του φορολογικού νόμου, επιδικία νοείται εκείνη, στα πλαίσια της οποίας εκδηλώνεται σαφές ενδιαφέρον των διαδίκων για την εκκρεμούσα δίκη.

Συνεπώς, η επιδικία θεωρείται ότι λήγει μετά την άπρακτη πάροδο εικοσαετίας από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων, οπότε γεννιέται και η αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση.

β) Η δήλωση του ίδιου κληρονομιούχοι στοιχείου από δύο ή περισσότερα πρόσωπα με την ιδιότητα του κληρονόμου, ουδόλως επηρεάζει τη φορολογική υποχρέωση καθενός από αυτούς, αφού στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής δεν εμπίπτει ο ιδιοκτησιακός έλεγχος αλλά ο έλεγχος της αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

Στις περιπτώσεις αυτές, εναπόκειται στο μη αληθή δικαιούχο να υποβάλει ανακλητική δήλωση κατά την κείμενη νομοθεσία.».

Επειδή η φορολογική υποχρέωση γεννάται είτε όταν αρθεί η αμφιβολία, όταν δηλαδή καταστεί γνωστή και βεβαία η ύπαρξη, αιτία και έκταση τού κληρονομικού του δικαιώματος, είτε όταν τα κληρονομιαία περιέλθουν στην νομή του υποχρέου (ΣΤΕ 2449/2007).

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 9 του ν.2961/2001 ορίζεται:

«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.».

Επειδή εν προκειμένω με την με αριθμ./06-12-2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ο προσφεύγων δήλωσε ποσοστό 1/6, σε κληρονομηθέντα ακίνητα τα οποία κατείχε ο κληρονομούμενος (ο οποίος απεβίωσε την 24-12-2010) κατά το ½ εξ αδιαιρέτου με τον αδελφό του, και συγκεκριμένα τα εξής :

1)Οικόπεδο συνολικής έκτασης 8.161,60 τ.μ., που βρίσκεται εντός του οικισμού

2)Οικόπεδο συνολικής έκτασης 1.502,69 τ.μ. με υπάρχοντα παλαιά κτίσματα επ' αυτού, που βρίσκεται εντός του οικισμού

3)Οικόπεδο συνολικής έκτασης 1.189,12 τ.μ. με υπάρχουσα παλαιά διώροφη οικία εμβαδού του κάθε ορόφου 52,50 τ.μ.. που βρίσκεται εντός του οικισμού

Σημειώνεται ότι στην εν λόγω δήλωση ο προσφεύγων είχε δηλώσει τα ακίνητα (1) και (2) ως επίδικα συμπληρώνοντας ωστόσο την αξία αυτών και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου χωρίς να καταθέσει παραστατικά που δικαιολογούν την επιδικία.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία που συνυποβλήθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι τα δύο πρώτα αναφερόμενα ακίνητα κατέστησαν επίδικα μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου καθόσον την 29/09/2011 κατατέθηκε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η με αριθμό κατάθεσης/29-09-2011 αγωγή αναγνώρισης ακυρότητας διαθήκης από τους συγκληρονόμους του προσφεύγοντος (οι οποίοι κατείχαν τα 4/6 αυτών) με την οποία ζητείται η αναγνώριση ακυρότητας της από 18-01-2008 ιδιόγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος Στην εν λόγω αγωγή αναφέρεται ότι ηβασιζόμενη στην από 18/01/2008 διαθήκη, η οποία χαρακτηρίζεται ως κείμενο εντελώς ακατάληπτο, δηλώνει ότι είναι κληρονόμος τουκαι λόγω αυτού οι ενάγοντες έχουν έννομο συμφέρον να ζητήσουν αγωγή της αναγνώρισης της ακυρότητας επειδή σε αυτούς περιέρχεται η κληρονομιά περιουσία και συγκεκριμένα τα ως άνω ακίνητα (1) και (2).

Για την εν λόγω αγωγή εξεδόθη η υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία «κηρύσσει εαυτό καθ' ύλην αναρμόδιο και παραπέμπει την αγωγή στο αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπο δικαστήριο που είναι το Πολυμελές Πρωτοδικείο».

Για την υπόθεση καθορίσθηκε ημερομηνία συζήτησης την 24.01.2017.

Επειδή ωστόσο την 04/08/2016 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και δυνάμει αυτής διενεργήθηκε έλεγχος και στα πλαίσια του άρθρου 28 του ν.4174/2013 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./22-09-2016 σημείωμα ελέγχου και η με αριθμ./22-09-2016 προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Στις 14/10/2016 υπεβλήθη στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. το με αριθμ./2016 υπόμνημα απόψεων από τον προσφεύγοντα, με το οποίο μεταξύ άλλων επικαλείται και αιτείται την αναβολή της φορολογικής υποχρέωσης, διότι δύο ακίνητα της κληρονομικής του μερίδας κατέστησαν επίδικα εξαιτίας της υπ' αριθμ./29-09-2011 αγωγής αναγνώρισης ακυρότητας της από 18-01-2008 ιδιόγραφου προχείρου και ασαφούς διαθήκης του, στην οποία η κα εμφανίζεται ως κληρονόμος και βάσει αυτής θεωρεί ότι κατέχει τα ακίνητα και έχει προβεί σε κινήσεις με σκοπό την πώληση αυτών καθώς ως ισχυρίζεται έβαλε πωλητήρια πινακίδα με το τηλέφωνό της.

Επειδή ο προσφεύγων αιτήθηκε την αναβολή της φορολογικής υποχρέωσης, ισχυριζόμενος επίσης ότι για τα εν λόγω ακίνητα εξαιτίας της προαναφερθείσας αγωγής μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τους συγκληρονόμους του που κατέχουν μερίδιο 4/6 αυτών.

Ο έλεγχος απέρριψε το αίτημά του, διότι ως αναφέρεται στο κεφάλαιο 2 «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου:

«ο ισχυρισμός του φορολογούμενου ότι τα ακίνητα είναι επίδικα, δεν ευσταθεί, διότι ναι μεν οι συγκληρονόμοι του κατέθεσαν αγωγή κατά του κληρονόμου του εκ διαθήκης και τα κατέστησαν επίδικα, ο ίδιος όμως δεν κατέθεσε αγωγή...».

Επειδή στην εισήγηση απόψεων της εν λόγω Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι ένα ακίνητο καθίσταται επίδικο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2961/2001 όχι με την απλή δήλωση του κληρονόμου αλλά και με την κατάθεση των παραστατικών που δικαιολογούν την επιδικία και την μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης και επειδή η υπό κρίση περίπτωση υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.1 α και γ του ν.2961/2001 και σύμφωνα με την παρ.2 του ίδιου άρθρου η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται με αίτηση του υπόχρεου εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και συνεπώς ως αναφέρεται στην εν λόγω εισήγηση θέμα μετάθεσης χρόνου φορολογίας δεν τίθεται.

Ωστόσο ο προσφεύγων στα πλαίσια του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με το υπ' αριθμ. 49620/14-10-2016 υπόμνημά του, το οποίο υποβλήθηκε εντός της πενταετίας από την λήξη της προθεσμίας από την υποβολή της δήλωσης (06/11/2011) και πριν την κοινοποίηση της πράξης επιβολής φόρου αιτήθηκε την μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή όπως προκύπτει από το κείμενο της υπ' αριθμ./29-09-20111 αγωγής αναγνώρισης ακυρότητας διαθήκης, αμφισβητείται το ιδιοκτησιακό καθεστώς της συνολικής κληρονομιαίας περιουσίας και των έξι συγκληρονόμων, καθόσον ως επίδικο αντικείμενο κληρονομιάς αναφέρεται το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας και όχι το μερίδιο των εναγόντων, ήτοι αναφέρεται το $\frac{1}{2}$ εξ ' αδιαιρέτου των ως άνω οικοπέδων, δεδομένου ότι η εν λόγω περιουσία αποτελεί και την κληρονομιαία περιουσία της από 18/01/2008 προσβαλλόμενης με την αγωγή, ιδιόγραφης διαθήκης στην οποία εμφανίζεται ως κληρονόμος, τρίτο πρόσωπο η

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η έννοια της επιδικίας των ακινήτων υφίσταται και για τον προσφεύγοντα ακόμη και εάν ο ίδιος δεν έχει ασκήσει αγωγή καθόσον προκύπτει ότι :**α)** η αγωγή έχει κατατεθεί από τους συγκληρονόμους του, οι οποίοι έχουν κοινό έννομο συμφέρον με τον προσφεύγοντα έναντι τρίτου προσώπου και **β)** το αντικείμενο της αγωγής είναι η από 18/01/2008 ιδιόγραφη διαθήκη του η οποία καθιστά κληρονόμο επί του $\frac{1}{2}$ εξ' αδιαιρέτου των ως άνω οικοπέδων το οποίο αντιστοιχεί στα 6/6 της κληρονομιαίας περιουσίας και όχι μόνο στα 4/6 που αντιπροσωπεύουν οι ενάγοντες.

Εξάλλου από τις ως άνω προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 7 και 8 του ν.2961/2001 προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση κρίνεται εάν αμφισβητείται το κληρονομικό δικαίωμα από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και εάν τα υπό κρίση ακίνητα κατέστησαν επίδικα, και δεν ορίζεται ως προϋπόθεση ότι ο κληρονόμος θα πρέπει να είναι ο ενάγων ή ο εναγόμενος στην υπόθεση της επιδικίας.

Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιδικίας βασίμως προβάλλεται.

Επειδή για τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ως αξία αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.2961/2001, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι εν προκειμένω, η αγοραία αξία κατά τον χρόνο λήξης της επιδικίας, ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των προβαλλόμενων λόγων ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω επίδικων ακινήτων από τον έλεγχο και για τον προσδιορισμό του φόρου κατά την επανεξέταση της υπόθεσης λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών όπως δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα.

Επειδή ως προς το θέμα του φόρου που προσδιορίστηκε κατά την υποβολή της υπ' αριθμ.603/2011 δήλωσης φόρου κληρονομιάς με την οποία δηλώθηκε η αξία των επίδικων ακινήτων από τον προσφεύγοντα, προκύπτει ζήτημα νέας εκκαθάρισης του φόρου στην περίπτωση που θα λήξει η επιδικία είτε μέσω ανάκλησης της δήλωσης από τον μη αληθή δικαιούχο είτε μέσω επαναπροσδιορισμού της αγοραίας αξίας των επίδικων ακινήτων κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι κατά τον χρόνο λήξης της επιδικίας (βλ. 75/2003 γνωμ. Ν.Σ.Κ και άρθρο 9 του ν.2961/2001).

Επειδή 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 ίδιων 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 πρόσδοος 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, κατάσταση, 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 σύμφωνα με το **άρθρο 41§1 του ν. 1249/1982**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 14§1 του ν. 1473/1984, οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσεως τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων έργων εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται σε κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **1062222/198/0013/ΠΟΛ 1079/27-7-2004** εγκύκλιο Υπουργείου Οικονομικών και όπως έχει διευκρινιστεί με την υπ' αριθμ. **1098592/315/0013/ΠΟΛ 1129/8-12-2004** εγκύκλιο Υπουργείου Οικονομικών, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το πρώτο έτος εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσης βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών ενώ 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.

Επειδή εν προκειμένω για το οικόπεδο συνολικής έκτασης 1.189,12 τ.μ. με υπάρχουσα παλαιά διώροφη οικία εμβαδού του κάθε ορόφου 52,50 τ.μ. που βρίσκεται εντός των ορίων του οικισμού , δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα αξία οικοπέδου **25.000,00 ευρώ** και αξία κτισμάτων **6.822,90 ευρώ**.

Ωστόσο ο έλεγχος για τον υπολογισμό της αξίας του οικοπέδου, συνεκτίμησε την αξία άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων η οποία προκύπτει από δηλώσεις καθώς και την αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το έτος πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή (2011) ως κατωτέρω :

α)Συγκριτικό στοιχείο : ΦΜΑ/25.10.2010, οικόπεδο 227,60 τ.μ. εντός οικισμού 64 € / τ.μ.

Το συγκρινόμενο ακίνητο υπερτερεί λόγω μεγέθους και προς τούτο ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του υπό κρίση ακινήτου 60 € /τ.μ. ήτοι 1.189,12Χ60Χ1/2=**35.673,60 ευρώ**.

β)Αντικειμενική αξία (01/01/2011): 24.120,14 ευρώ.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις των ΠΟΛ 1079/2004 & 1129/2004, προσδιόρισε την αξία του ακινήτου σε **29.000,00 ευρώ**, ήτοι σε αξία που προσεγγίζει την αντικειμενική, ενώ για την αξία των κτισμάτων δεν προέκυψε διαφορά από την δηλωθείσα αξία. Η αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις ενώ ο προτεινόμενος από τον προσφεύγοντα τρόπος υπολογισμού δεν προβλέπεται στις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή για την υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων κατατάσσεται στην φορολογική κλίμακα της κατηγορίας Γ'- οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός- ως ανιψιός (γιος από αποθανόντα ανεψιό) :

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του Ν.Δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α΄) δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της **υπ'αριθμ.....**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας το έτος 2010 ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(α)		(β)	(β)-(α)
Οικόπεδο 8.161,60 τ.μ.	68.000,00	119.087,00	68.000,00	0,00
Οικόπεδο 1.502,9 τ.μ.	12.500,00	25.000,00	12.500,00	0,00
Κτίσματα επ'αυτου	18.390,93	18.930,93	18.390,93	0,00
Οικόπεδο 1.189,12 τ.μ.	25.000,00	29.000,00	29.000,00	4.000,00
Κτίσματα επ'αυτου	6.822,90	6.822,90	6.822,90	0,00
	130.713,83	198.840,83	134.713,83	4.000,00
Αξία κληρονομικής μερίδας 1/6	21.785,64	33.140,14	22.452,31	666,67
Επιπλα και σκεύη 1/30 της αξίας των κτισμάτων	140,08	143,08	140,08	0,00
Σύνολο φορολογητέας αξίας	21.925,72	33.283,22	22.592,38	666,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΦΟΡΟΣ	3.185,14	2.271,60	3.318,48	133,33
Πρόσθετος φόρος κατά την υποβολή της δήλωσης	64,00		64,00	0,00
Πρόσθετος φόρος κατόπιν ελέγχου-επανεξέτασης		2.725,92	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.249,14	4.997,52	3.382,48	133,33

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.