



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 20-03-2017
Αριθ. Απόφασης: 754

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή** του . . του - **ΑΦΜ** κατά της υπ' αρ.-2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (Ν. 2961/2001)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** της **Δ.Ο.Υ....**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από ...-2016 **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από ...-2016 **Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου (Κληρονομιών)** της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** του . . 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 αριθμό .../...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου κληρονομιάς 3.704,06 € πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 4.444,87 €, αναφορικά με τις υπ' αρ. .../...-2005,/...-2006,/...-2006 και .../...-2007 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/2005).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από ...-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../...-2015 εντολής ελέγχου.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τους συγκληρονόμους του . . και . ., τις με αριθ./...-2005,/...-2006, .../...-2006 και .../...-2007 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος την .../2005, πατέρα του . ., δηλώνοντας ως αντικείμενα κληρονομιάς, μεταξύ των άλλων :

α) την πλήρη κυριότητα δύο αγροτεμαχίων επιφάνειας 6.405 τ.μ. και 10.788 τ.μ. που βρίσκονται στην, εκτός του Γ.Π.Σ., με συντελεστή δόμησης 0,35, σε απόσταση μικρότερη των 800 μ. από τη θάλασσα και αξία 18.000,00 € και 30.000,00 €, αντίστοιχα, και,

β) ένα Ε.Ι.Χ. μάρκας SUNNY, με αριθμό κυκλοφορίας, με ημερομηνία 1^ης αδείας κυκλοφορίας την 03/03/1994, με δηλωθείσα αξία 500,00 €.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε την μεν, φορολογητέα αξία των ανωτέρω ακινήτων στο ποσό των 53.375,00 € και 89.900,00 €, αντίστοιχα, με κρίσιμο χρόνο φορολογίας .../2005 (ημερομηνία θανάτου του κληρονομουμένου) και με βάση πρόσφορα και επαρκή συγκριτικά στοιχεία, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από .../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, τη δε αξία του αυτοκινήτου, με βάση την από .../2012 έκθεση εκτίμησης αυτοκινήτου που συντάχθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στο ποσό των 4.000,00 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, και επειδή η αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο είναι μεγαλύτερη από τη δηλωθείσα αξία, οι υποβληθείσες με αριθμό .../...-2005,/...-2006, .../...-2006, .../...-2007 και/...2007, δηλώσεις κληρονομιάς κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς και επιβλήθηκε και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ελλιπής αιτιολόγηση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη νόμιμης έκθεσης ελέγχου
- 2) Εσφαλμένος προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των επίμαχων ακινήτων από τη φορολογική αρχή κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας, δεδομένου ότι το συγκριτικό στοιχείο είναι αόριστο και απρόσφορο.
- 3) Μη εφαρμογή των υπ'αρ. 1129/8-12-2004 και 1079/27-7-2004 ΠΟΛ. (εγκύκλιων διαταγών)

του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των επίδικων ακινήτων.

4) Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας του με αριθμό κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

5) Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015.

Όσον αφορά στον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί ελλιπούς αιτιολόγησης της προσβαλλόμενης πράξης και συνεπαγόμενης μη νόμιμης έκθεσης ελέγχου

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, περαιτέρω, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου, ορίζει ότι : «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 73 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι : «Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α)

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες

που ζητούνται και να θέτουν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα.

γ)»

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, νομολογιακά έχει γίνει δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000), όχι όμως να αναπληρώνεται εξ ολοκλήρου από αυτά (ΣτΕ 1776/1956, 107/1945).

Επειδή νομολογιακά έχει κριθεί ότι δεν αποκλείεται ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ. να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας (ΣτΕ 236/1989, 3813/94).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων επικαλείται ότι στην προσβαλλόμενη πράξη αόριστα αναγράφεται ότι λήφθηκε υπόψη η από/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας Κεφαλαίου του ελεγκτή . ., ενώ στην από .../2016 έκθεση ελέγχου απαραδέκτως γίνεται περαιτέρω παραπομπή σε έγγραφα τρίτων Υπηρεσιών, το περιεχόμενο των οποίων ουδέποτε τέθηκε υπόψη του, ώστε να έχει τη δυνατότητα να προβάλλει έγκαιρα τις νόμιμες και βάσιμες αντιρρήσεις του και να αμυνθεί. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι αναφερόμενες εκθέσεις εκτίμησης των Δ.Ο.Υ. ... και, έχουν θεωρηθεί και έχουν γίνει αποδεκτές από τον Προϊστάμενο της και δεν έλαβε γνώση του περιεχομένου τους. Οι προσβαλλόμενοι όμως ισχυρισμοί δεν ευσταθούν, καθότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι στα πλαίσια του ελέγχου των υποβαλλόμενων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς διαβιβάστηκαν στις αρμόδιες, για έλεγχο της αξίας των ακινήτων και αυτοκινήτου, Δ.Ο.Υ., Δελτία Αιτήσεων Πληροφοριών, προκειμένου αυτές να εκτιμήσουν, κατά το χρόνο φορολογίας, τις αγοραίες αξίες των αγρών και αυτοκινήτου, αντίστοιχα, βάσει των σχετικών διατάξεων του άρθρου 73 του ν. 2961/2001. Μετά την αποστολή των σχετικών εκθέσεων εκτίμησης, συντάχθηκε, κατ'εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, το με αριθ. .../-...-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στον προσφεύγοντα, με τη σημείωση, να εκθέσει τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτό, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Με τον τρόπο αυτό, ο προσφεύγων έχει τη δυνατότητα να ενημερωθεί αφενός, πλήρως και να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο της υπόθεσης, και αφετέρου, να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου στα πλαίσια του δικαιώματος δικαστικής του προστασίας. Παραταύτα ο προσφεύγων, δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί δήθεν αδυναμίας της να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον δεύτερο ισχυρισμό περί εσφαλμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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, με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: α) ομοειδή, με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, ήτοι να χρησιμοποιούνται ακίνητα που μοιάζουν ως προς το είδος, τη μορφή και την προοριζόμενη χρήση και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σ' αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ. 367-369).

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ) Φόρο Κληρονομιών,...».

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «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, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ./...2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κληρονομιάς, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για τα 3/8 ακινήτων που βρίσκονται στην κτηματική περιοχή της εμβαδού 6.405 τ.μ. και 10.788 τ.μ., εκτός Γ.Π.Σ., με συντελεστή δόμησης 0,35 και σε απόσταση μικρότερη των 800 μέτρων από τη θάλασσα, δηλώθηκε μικρότερη αγοραία αξία ανά τετραγωνικό μέτρο, σε σύγκριση με την αξία έτερων ακινήτων που μεταβιβάστηκαν με αντάλλαγμα, στην ίδια περιοχή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., για τον προσδιορισμό της αξίας των :

α) του με αριθμό 93 αγρού, ποσοστού 8/48 εξ αδιαιρέτου στην κτηματική περιοχή της Ν. του Δήμου το Ν., εκτάσεως 6.405 τ.μ.. σύμφωνα με την αριθ./...-2006 βεβαίωση του Δήμου, βρίσκεται εντός περιοχής Β' κατοικίας, για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο αλλά δεν έχει κυρωθεί πράξη εφαρμογής, δεν έχουν βεβαιωθεί εισφορές χρήματος και βρίσκεται σε απόσταση 380 μέτρα από την θάλασσα, με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35,

β) του με αριθμό 32 αγρού, ποσοστού 8/48 εξ αδιαιρέτου στην κτηματική περιοχή της Ν. Ηράκλειας του Δήμου το Ν., εκτάσεως 10.788 τ.μ., σύμφωνα με την αριθ. .../....2006 βεβαίωση του Δήμου, βρίσκεται εντός περιοχής Β' κατοικίας, για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο αλλά δεν έχει κυρωθεί πράξη εφαρμογής, δεν έχουν βεβαιωθεί εισφορές χρήματος και βρίσκεται σε απόσταση 410 μέτρα από την θάλασσα, με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35

χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο διαιρετό τμήμα αγρού εμβαδού 230 τ.μ. στο Δ.Δ. ... του Ν., με συντελεστή δόμησης 0,35, με απόσταση 355 μέτρα από τη θάλασσα η αξία του οποίου οριστικοποιήθηκε προς 82,00 €/ τ.μ.

Στην ανωτέρω έκθεση επισημαίνεται ότι τα κρινόμενα μειονεκτούν ως προς το χρόνο εκτίμησης και ως προς τη θέση τους (μεγαλύτερη απόσταση από τη θάλασσα).

Για το λόγο αυτό, η αξία των κρινόμενων ακινήτων προσδιορίστηκε με μία λογική μείωση της τάξης του 39% της αξίας του συγκριτικού στοιχείου.

Επειδή από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του κρινόμενου οικοπέδου τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 10 του Ν. 2961.2001, κάνοντας χρήση και του πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου, χωρίς να προβάλλονται επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τον προσφεύγοντα, που να καταρρίπτουν την ορθή επιλογή αυτού, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας των κρινόμενων ακινήτων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Όσον αφορά στον τρίτο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής των υπ'αρ./...-2004 και/...-2004 ΠΟΛ. (εγκύκλιων διαταγών) του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των επίδικων ακινήτων.

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου (υιοθετώντας τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982) ορίζει ότι : «Α'. Αγοραία αξία 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 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. Β' 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... 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1079/27-07-2004, 1129/8-12-2004, παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

2α. 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 ν.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 § 3, του ν.2579/1998).

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 πλησιόχρων 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, παράγραφος 2 άρθρου 3 του α.ν.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 των υφιστάμενων κτισμάτων και χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10 ενότητα Γ΄ του ν.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 αυξομειώσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω και αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει ως αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι - κατά τεκμήριο - πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογουμένων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς.

4. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμφωνα με την υπ'αριθμ.πρωτ./....2006 βεβαίωση του Δήμου τα κρινόμενα αγροτεμάχια του αγροκτήματος της ... εμπίπτουν εντός της περιοχής Β'κατοικίας 1 (H1) για την οποία εγκρίθηκε Ρυμοτομικό Σχέδιο με την υπ'αριθμ./2003 απόφαση του Υπουργού ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 427Δ'/06-05-2003) με ισχύοντα Συντελεστή Δόμησης 0,35.

Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω τα κρινόμενα αγροτεμάχια κατά το χρόνο θανάτου (...2005) χαρακτηρίστηκαν βάσει του παραπάνω ρυμοτομικού σχεδίου ως οικόπεδα Β'κατοικίας και επομένως σ'αυτή την περίπτωση δεν μπορεί να εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα αξίας των ακινήτων και ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων γίνεται μόνο βάσει της αγοραίας αξίας και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου υπολογισμού της αξίας του με αριθμό κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου

Αναφορικά με το αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσεως με αριθμό κυκλοφορίας ... και με ημερομηνία 1^ης άδειας 03/03/1994, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσδιόρισε την αγοραία αξία του στο ποσό των 4.000.00 €, λαμβάνοντας υπόψη τη μάρκα του αυτοκινήτου, τη φορολογική ισχύ του, και τη γενικότερη, από τη φθορά του χρόνου, κατάσταση του αλλά και την αγοραία αξία των ομοειδών αυτοκινήτων. Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με υπερβολική εκτίμηση του ανωτέρω αυτοκινήτου και με διαφορετική στην πραγματικότητα ισχύουσα αξία προβάλλεται αναπόδεικτα, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 72 (πρώην 66) παρ.29 του Ν.4174/2013 ισχύει ότι: «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015.....

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση χρόνος φορολογίας είναι το 2005 και άρα δεν έχουν ισχύ οι παραπάνω διατάξεις εξάλλου όσον αφορά στην επιβολή προσθέτου φόρου 120% λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως, κατά την έννοια των εφαρμοστέων διατάξεων (αρ. 2 παρ. 4 του Ν.2523/1997), αρκεί το αντικειμενικό γεγονός ότι προέκυψε διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε ως φορολογητέα και εκείνης που τελικώς προσδιορίσθηκε από τη φορολογική αρχή ή τα διοικητικά δικαστήρια, χωρίς να εξετάζεται αν η διαφορά αυτή οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια του δηλούντος ή σε παρερμηνεία των διατάξεων του νόμου (ΣτΕ 1224/2005, 2210/2003), ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02-09-2016 έκθεση ελέγχου 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 υπ' αρ. πρωτ./....2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . . του . - Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ./....-2005,/....-2006,/....-2006 και .../....-2007 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς - αρ. φακέλου/2005)

Διαφορά κυρίου φόρου	3.704,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	4.444,87 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	8.148,93 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.