



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 01.02.2017

αριθμός απόφασης 1018

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά της με αριθ./2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./16 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Την από 11.10.2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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./16 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρονολογία φορολογίας (Θ/2006), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 3.515,76 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 4.218,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.734,67 ευρώ.

Ο ως άνω φόρος προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης με Α.Φ.Μ., η οποία απεβίωσε την 01.07.2006 και κατέλειπε κληρονόμο, μεταξύ άλλων, τον ανιψιό του, ο οποίος υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. την με αριθ./07 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ/2006), στην οποία δήλωσε:

- Οικόπεδο επιφανείας 590,60 τ.μ., δηλωθείσας αγοραίας αξίας 10.000,00 ευρώ, ευρισκόμενο στη θέση «.....» του Δήμου, εντός του οικοπέδου βρίσκεται παλαιά αποθήκη επιφανείας 85 τ.μ., αντικειμενικής αξίας 19.535,04 ευρώ.

Ο ως άνω αναφερόμενος έλεγχος, με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων, προσδιόρισε την αξία του κληρονομιαίου οικοπέδου σε 53.744,60 ευρώ, αντί της δηλωθείσας αξίας των 10.000,00 ευρώ. Το συγκριτικό στοιχείο που ελήφθη υπόψη του ελέγχου αφορούσε την μεταβίβαση οικοπέδου, εντός οικισμού «.....» ή «.....», οδός, μη άρτιο και οικοδομήσιμο, εκτάσεως 180,00 τ.μ. προς 91 ευρώ/τ.μ. (Φ.Μ.Α./08.06.2006). Η αξία του υφιστάμενου κτίσματος είχε υπολογιστεί με αντικειμενικό προσδιορισμό σε 19.535,04 ευρώ και κρίθηκε εilikρινής.

Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10.08.2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε το με αριθ./20.07.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, με συνημμένη την με αριθ./2016 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, παρέχοντάς του τη

δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων, εμπρόθεσμα, υπέβαλλε το με αριθ./08.08.2016 έγγραφό του στην Δ.Ο.Υ., με το οποίο προέβαλε τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Μετά την εξέταση των προβαλλομένων λόγων του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα εξής:

- ότι το κρινόμενο ακίνητο συνορεύει νοτιοδυτικά με οικόπεδο ιδιοκτησίας του, γεγονός που του προσδίδει ιδιαίτερη αξία διότι αναβαθμίζει τις δυνατότητες αξιοποίησής του και διαφοροποιεί την αξία του,
- αναγνώρισε τη μειονεκτική του εν λόγω ακινήτου σε σχέση με τα υπόλοιπα της περιοχής στην οποία βρίσκεται και προέβη σε μείωση της αγοραίας αξίας του κατά είκοσι τοις εκατό (20%), προσδιορίζοντας την αγοραία αξία του σε 42.995,68 ευρώ (590,60 τ.μ. X 91,00 € X 0,80 = 42.995,68 €),

Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ./2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, υπολογίζοντας τον αναλογούντα φόρο κληρονομιάς με βάση την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία του υπό κρίση περιουσιακού στοιχείου και επέβαλλε την διαφορά και τον πρόσθετο φόρο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης και την απαλλαγή του από τον πρόσθετο φόρο κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- α) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και ανατιολόγητη αφού δεν αναφέρει επαρκώς ούτε τη νομική ούτε την ουσιαστική βάση επί των οποίων εκδόθηκε και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί εν όλω.
- β) Είναι αντίθετη με την αρχή της προστασίας της καλής πίστης, ή της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικούμενου καθώς και την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- γ) Είναι μη νόμιμη λόγω παράβασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- δ) Είναι μη νόμιμη η επιβολή προσαυξήσεων λόγω υπαιτιότητας της διοίκησης.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ως άνω νόμου σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας των αντικειμένων φορολογίας «Χρόνος και τρόπος 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001 σχετικά με την αξία των ακινήτων: «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. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ίδιου νόμου περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1, 4 και 5 του ν.2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν. 2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

4. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 26 του ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής:«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή

της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102, παρ. 1, περ. α' του ν.2961/01: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση».

Επειδή, είναι στη διακριτική ευχέρεια του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να διενεργήσει έλεγχο της ακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων, εντός των προθεσμιών που ορίζουν οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου.

Επειδή, εν προκειμένω και σύμφωνα με την από 10.08.2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό κρίση ακινήτου, τις απόψεις του προσφεύγοντος, τους λόγους όπου το κρινόμενο μειονεκτεί ή πλεονεκτεί έναντι του συγκριτικού στοιχείου, συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, αυτή εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αριθ. ΠΟΛ.1215/2014 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με θέμα: «*Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας*», με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς καθώς και τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος όπως αυτά καταγράφονται στην από 10.08.2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, η έκδοση της πράξης στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των ν.2961/01, ν.2892/2001, ν.3091/2002, ν.3842/2010, στις διατάξεις των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37, και 72 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013) και στις διατάξεις των άρθρων 1,2 και 4 ν. 2523/1997.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης

αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει στις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, άπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειρισταωμένα.

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειρισταωμένα

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04.10.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.