



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 23-12-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1657

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α118225 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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 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 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

διαφορά φόρου κληρονομιάς εκ **5.308,02 €**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ **6.369,62 €**, δη σύνολο εκ **11.677,64 €**, αναφορικά με την υπ' αρ.-2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004), λόγω διαφοράς στην αξία των κληρονομιαίων στοιχείων βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου.

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

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. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου

➤ Έως την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις-2016 είχε παρέλθει η δεκαετής προθεσμία παραγραφής.

2. Πλημμελής εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – Πλημμελής αιτιολογία

➤ Ο έλεγχος παρερμήνευσε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα στο υπ'αρ. πρωτ.-2016 απαντητικό υπόμνημά του, αντιλαμβανόμενος ότι το κρινόμενο οικοπέδο βρίσκεται στην επέκταση της πολεοδομηθείσας περιοχής της και όχι στην περιοχή του «.....», όπου οι αξίες των οικοπέδων είναι μεγαλύτερες, ως οι αξίες των συγκριτικών στοιχείων που έκανε χρήση. Αντιθέτως, το πραγματικό περιεχόμενο του ισχυρισμού του προσφεύγοντα έγκειται στο ότι το κρινόμενο με αριθμό οικόπεδο ευρίσκεται στην ευρύτερη περιοχή του «.....» της δημοτικής κοινότητας, όπου οι πραγματικές αξίες των οικοπέδων είναι κατά πολύ χαμηλότερες σε σχέση με τα χρησιμοποιούμενα από τη Δ.Ο.Υ. συγκριτικά στοιχεία. Η περιοχή του «.....» είναι υποβαθμισμένη, λόγω της χρόνιας εγκατάστασης εκτροφής βοοειδών καθώς και της άναρχης δόμησης που επικρατεί εντός αυτής.

➤ Από τον έλεγχο δεν ελήφθη δεόντως υπόψη το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, δη η μεταβίβαση λόγω γονικής παροχής από τον πατέρα του σε αυτόν με το υπ'αρ./1997 συμβόλαιο διαιρετού τμήματος του ιδίου οικοπέδου.

➤ Η εκτίμηση της οικοσκευής σε ποσό εκ 1.870,67 € είναι αόριστη, διότι δεν στηρίζεται σε κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

3. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αναλογικότητας

1 Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου

Επειδή, το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ορίζει ότι : «*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, σύμφωνα με τη θεωρία, (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα, 2013, σελ. 1854, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου κληρονομιών λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, που είχε υποβληθεί από τον υπόχρεο, παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, χωρίς να ασκεί επιρροή αν δήλωση ήταν εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη.

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Κατά το χρόνο περαίωσης του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης στις-2016 και εκδόσεως της προσβαλλόμενης υπ'αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομιάς προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών – πλημμελούς αιτιολογίας

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 τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 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, 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, 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, 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, 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 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. 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, 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... 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, 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 13 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : *«Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη».*

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 29 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ως τροποποιήθηκε με ον το άρθρο 12 παρ. 5 του Ν. 3091/2002 και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (.....-2004) όριζε ότι για κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα) ισχύει η ακόλουθη φορολογική κλίμακα:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
40.000	5	2.000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000
Υπερβάλλον	20			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2004 απεβίωσε του
- Με την υπ' αρ.-2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2004), υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. (αρμόδια λόγω τελευταίας κατοικίας θανόντος), δηλώθηκαν από τον

προσφεύγοντα, κληρονόμο εκ διαθήκης (υπ'αρ.-1997 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου) τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία, ενώ ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002 (α' κατηγορία):

<u>Υπ' αρ. /2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντ/κή αξία	Αγοραία αξία
1.	Ποσοστό 92% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 1.220,00 τ.μ., που αντιστοιχεί στο δικαίωμα καθ' ύψος ή κατά πλάτος επέκτασης διώροφης οικοδομής κείμενης επ' αυτού και αποτελούμενης από ισόγεια γεωργική αποθήκη, εμβαδού 154,775 τ.μ. και διαμέρισμα 1 ^{ου} ορόφου εμβαδού 154,775 τ.μ., στο Ο.Τ. του Δ.Δ. του Δήμου Νομού		5.500,00 €
2.	Ποσοστό 37,5 % εξ αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο, έκτασης 7.811,00 τ.μ., υπ'αρ., στην περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.159,93 €	
3.	Ποσοστό 37,5 % εξ αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο, έκτασης 5.434,00 τ.μ., υπ'αρ., στην περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	806,95 €	
4.	Ποσοστό 37,5 % εξ αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο, έκτασης 5.000,00 τ.μ., στην περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	742,50 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	2.709,38 €	5.500,00 €
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	8.209,38 €	

➤ Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έκρινε ειλικρινείς τις αξίες των αγροτεμαχίων που προσδιορίστηκαν βάσει δήλωσης αντικειμενικώς. Ωστόσο, διαπίστωσε ότι η αγοραία αξία του οικοπέδου είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας αξίας του, κατόπιν χρήσεως των ακόλουθων συγκριτικών στοιχείων:

-οικόπεδο, εμβαδού 334 τ.μ., με αρ., στο Ο.Τ. στη, μεταβιβασθέν στις-2004, προς 70,29 € / τ.μ., (ΦΜΑ/2004),

- οικόπεδο, εμβαδού 656 τ.μ., στη, μεταβιβασθέν στις-2004, προς 70,29 € / τ.μ., (ΦΜΑ/2004).

Με βάση τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία, η αξία του κρινόμενου οικοπέδου, που ο έλεγχος αρχικώς εκτίμησε ως ισάξιο με αυτά, προσδιορίστηκε ως εξής:

$1.220,00 \text{ τ.μ.} \times 92\% \times 70,29 \text{ €} = 78.893.50 \text{ €}.$

➤ Παρά ταύτα, μετά την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, αυτός προέβαλε τις αντιρρήσεις του δια του υποβληθέντος στην ανωτέρω φορολογική αρχή υπ'αρ. πρωτ.-2016 υπομνήματός του. Ο προσφεύγων ζήτησε τη διόρθωση-τροποποίηση της εκτίμησης του ανωτέρω ακινήτου, υποστηρίζοντας ότι μειονεκτεί έναντι των συγκριτικών στοιχείων, λόγω θέσης. Επικαλέστηκε δε, ως συγκριτικό στοιχείο, τη μεταβίβαση λόγω γονικής παροχής προς αυτόν από τον πατέρα του με το υπ'αρ./1997 συμβόλαιο τμήματος του υπ'αρ. οικοπέδου στο Ο.Τ. της, όπου η αξία του εκτιμήθηκε σε 24,05 € / τ.μ..

➤ Ο έλεγχος, αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι το κρινόμενο μειονεκτεί έναντι των προαναφερθέντων συγκριτικών στοιχείων, εκτίμησε τελικώς την αξία του σε 50,00 € / τ.μ., δη:

$$1.220,00 \text{ τ.μ.} \times 92\% \times 50,00 \text{ €} = 56.120,50 \text{ €}.$$

➤ Βάσει ελέγχου, οι αξίες των κληρονομιαίων ακινήτων διαμορφώθηκαν ως κάτωθι, ενώ προέκυψε και η ακόλουθη διαφορά φόρου (βάσει της ίδιας κλίμακας του Ν.3091/2002):

<u>Υπ' αρ./2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου	
		Αντ/κή αξία	Αγοραία αξία
1.	Ποσοστό 92% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 1.220,00 τ.μ., που αντιστοιχεί στο δικαίωμα καθ'ύψος ή κατά πλάτος επέκτασης διώροφης οικοδομής κείμενης επ'αυτού και αποτελούμενης από ισόγεια γεωργική αποθήκη, εμβαδού 154,775 τ.μ. και διαμέρισμα 1 ^{ου} ορόφου εμβαδού 154,775 τ.μ., στο Ο.Τ. του Δ.Δ. του Δήμου Νομού		56.120,50 €
2.	Ποσοστό 37,5 % εξ αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο, έκτασης 7.811,00 τ.μ., υπ'αρ., στην περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.159,93 €	
3.	Ποσοστό 37,5 % εξ αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο, έκτασης 5.434,00 τ.μ., υπ'αρ., στην περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	806,95 €	
4.	Ποσοστό 37,5 % εξ αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο, έκτασης 5.000,00 τ.μ., στην περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	742,50 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	2.709,38 €	56.120,50 €
	ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΛΗΡ. ΜΕΡΙΔΑΣ	58.829,39 €	

ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ ΚΛΗΡ. ΜΕΡΙΔΑΣ	668,19 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	58.161,20 €
ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ 1/30	1.870,67 €
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡ.ΜΕΡΙΔΑΣ	60.031,87 €
ΑΞΙΑ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	46.096,62 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	106.128,49 €
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	6.612,85 €
-ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΓΟΝ.ΠΑΡΟΧΗΣ	1.304,83 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	5.308,02 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	6.369,62 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	11.677,64 €

➤ Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των κρινόμενων οικοπέδων τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 10 του Ν. 2961/2001, κάνοντας χρήση ομοειδών (οικόπεδα) και πρόσφορων (χρονικά και τοπικά) συγκριτικών στοιχείων, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη τους ισχυρισμούς και τις ενστάσεις του προσφεύγοντος περί μειονεκτικής θέσης του κρινόμενου ακινήτου έναντι των συγκριτικών, και μειώνοντας την εκτιμώμενη αξία του.

➤ Περαιτέρω στην έκθεση, στην οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη παρατίθενται λεπτομερειακώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, ενώ τόσο στο σώμα της πράξης, όσο και στην ανωτέρω έκθεση (στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα ελέγχου) προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε φόρο κληρονομιάς φορολογητέα αξία, και ο οφειλόμενος φόρος.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπεριστατωμένη, πλήρης και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών – πλημμελούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του

επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει στην υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη δεν έχουν παραβιαστεί, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση, στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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., κατά της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2005, αρ. φακέλου Θ-...../2004)

Κύριος φόρος	5.308,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	6.369,62 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	11.677,64 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α. α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).