ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11-12-2018

Αριθ. απόφ.: 4974

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β΄(22-03-2017) με θέμα <<Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β΄/27-04-2017).

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

3. Την ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>.

4. Την με αριθ. πρωτ. **31035/13-07-2018** ενδικοφανή προσφυγή της **…… …….. του …….** με ΑΦΜ ……., κατοίκου ……. οδός ……., κατά της με αριθ…**……/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ……/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 17-07-2018 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. ……./13-07-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ……. ……. 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 αριθ……./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομίας ποσού 128.262.686δρχ. ή **376.412,87€** (διαφορά κύριου φόρου 61.343.024δρχ ή 180.023,54€, πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 66.919.662δρχ ή 196.389,32€), με ΑΧΚ: ……./2018 & ΑΤΒ: ……./2018.

Η εν λόγω πράξη αφορά φόρο από κληρονομιά που έλαβε η προσφεύγουσα (σε ποσοστό 37,50%), μετά το θάνατο του πατέρα της ……. ……. του ……. στις 28-01-1999 (αριθ.δήλωσης:……/1999 & αριθ. φακέλου: Θ-…../1999), ως συγκληρονόμος με τη μητέρα της …… (σε ποσοστό 25%), που μεταπεβίωσε και τον αδελφό της ……. (σε ποσοστό 37,50%).

Μεταξύ των κληρονομιαίων ακινήτων που κατέλειπε ο κληρονομούμενος και δηλώθηκαν στην με αριθ……./1999 δήλωση κληρονομίας, περιλαμβάνεται:

α)το 1/3 εξ αδιαιρέτου αγρού επιφανείας 37.430,78τμ στο ……. ……, δηλωθείσας αξίας 4.839.863δρχ και

β)το 1/3 εξ αδιαιρέτου μιας βραχώδους έκτασης επιφανείας 99.680τμ στη θέση …….. στη ……., δηλωθείσας αξίας 3.666.667δρχ.

Μετά την με αριθ……./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, η υπηρεσία προέβη σε <u>επανάληψη της διαδικασίας</u> κοινοποίησης των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της δήλωσης φόρου κληρονομίας του κληρονομουμένου ……. …….. του ……., συνεπεία της με αριθ. ……../2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών επί της με αριθ……./2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τη δήλωση και τα συνημμένα σχετικά, καθώς και τις εκθέσεις εκτίμησης ακινήτων από τις Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΣΤΕΦΑΝΟΥ και ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ, συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ……./2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ……./2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προσδιορίζοντας τις αξίες των ακινήτων στο ποσό των 330.368.981δρχ ή 969.534,79€ (έναντι 88.310.888δρχ ή 259.166,22€), συμπεριλαμβανομένης οικοσκευής.

Η τελευταία ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. ……./2018 υπόμνημα με τις απόψεις της, (επικαλούμενη παραγραφή δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου, αναιτιολόγητη έκδοση προσωρινού προσδιορισμού φόρου και μη αναφορά του δικαιώματος έγγραφης αμφισβήτησης και απρόσφορα συγκριτικά), το οποίο δεν έγινε αποδεκτό.
Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση υπαγωγής στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 «περί Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης», η προθεσμία της οποίας μετά από διαδοχικές παρατάσεις, έληξε στις 25-11-2017 σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1 του Ν.4499/2017, ώστε να δηλώσει την επιπλέον φορολογητέα ύλη που είχε προκύψει.
Μετά τα ως άνω η Δ.Ο.Υ. προχώρησε στην κοινοποίηση της με αριθ.337/11-06-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθορίζοντας την αξία των ακινήτων στο ποσό των 330.368.981δρχ ή 969.534,79€ και το φόρο στο ποσό των 128.262.686δρχ ή 376.412,87€ (διαφορά κύριου φόρου 180.023,54€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 196.389,32€).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθ……./2018 προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημόσιου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης.
2. Ακυρότητα πράξης λόγω ανυπαρξίας έκθεσης ελέγχου, εσφαλμένου προσδιορισμού της εκτάσεως ως προς το ακίνητο στο Καπανδρίτι και λοιπών ουσιαστικών πλημμελειών.
3. Ακυρότητα πράξης ως προς το ακίνητο στη θέση …… στη ……., το οποίο είναι πρώην λατομική, βραχώδης, δασική έκταση, εντός προστατευόμενης ζώνης του Πεντελικού όρους, οικονομικά αναξιοποίητη.
4. Ακυρότητα πράξης ως προς τον προσδιορισμό ποσού για έπιπλα και σκεύη.
5. Μη ορθός υπολογισμός της αξίας των ακινήτων, βάσει συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγουμένου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

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 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 (φορολογίας κληρονομιών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία), σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001, υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001, ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος 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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001, ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ αυτών θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα και σκεύη. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν. 2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ` αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1, 3, 4 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001,

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

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε η εικονικότητα του συμβολαίου μετά από δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο.

γ) για επιβολή προστίμου μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεστεί η παράβαση……

3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε,

γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α΄, β΄ και γ΄ της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του

προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ΄, μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής απόφασης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α)……β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε 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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1129/2004 με θέμα « Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου», διευκρινίζεται ότι α)Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

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.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β)Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 «περί αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου», ορίζεται 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 Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 με τις διατάξεις της παρ. 2 περ.γ΄ του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι η φορολογική αρχή μπορεί να εκδώσει νέα πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής που ακυρώνει την πράξη για το ζήτημα που αυτή αφορά.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή»: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Ν.4174/2013: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. …..

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της παρ. 1 τροποποιείται η παρ. 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.
Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1

του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ…….

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Στην κρινόμενη υπόθεση και σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα και την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. , διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ. φακέλου Θ-…/1999 δήλωσης της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, αφού ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες Γονικών Παροχών, Δωρεών και Μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία Κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991.

Επειδή ορθά η αξία της οικοσκευής προσδιορίστηκε στο 1/30 των λοιπών κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων (έτος θανάτου κληρονομουμένου 1999), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για τη διαφοροποίηση της έκτασης του ακινήτου στο Καπανδρίτι από 37.430,78τμ σε 35.918τμ βάσει συμβολαίων αγοράς κατά το έτος 1972, δεν ευσταθεί, διότι ο προσδιορισμός της αξίας εκτίμησης ελήφθη σύμφωνα με τη δηλωθείσα από την ίδια την προσφεύγουσα έκταση, στην με αριθ……/1999 δήλωση κληρονομίας.

Επειδή η εκτίμηση της αξίας των δύο (2) κρινόμενων ακινήτων, έγινε αφού ελήφθησαν υπόψη τα συγκριτικά στοιχεία (εκθέσεις εκτίμησης από τις Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΣΤΕΦΑΝΟΥ και ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ, στις οποίες εστάλη Δελτίο Αίτησης Πληροφοριών), χωρίς όμως να ληφθούν υπόψη τυχόν μειωτικοί συντελεστές που προκύπτουν από παράγοντες όπως η συνιδιοκτησία και η έκταση των ακινήτων. Αντίθετα λήφθηκε υπόψη ως πλεονέκτημα ο χρόνος φορολογίας αυτών.

Επειδή το πρώτο αγροτεμάχιο επιφανείας 37.430,78τμ που βρίσκεται στο ……. ……., εκτιμήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΣΤΕΦΑΝΟΥ προς 2.355δρχ/τμ και η αξία του προσδιορίστηκε ως εξής: 37.430,78τμ χ 1/3 χ 2.355δρχ/τμ = 29.383.160δρχ, έναντι δηλωθείσας:4.839.863δρχ

Συγκριτικό στοιχείο: φάκελος μεταβίβασης ……/1991, για αγρό στη θέση ……. έκτασης 3.536τμ προς 1.500δρχ/τμ. Το κρινόμενο επιφανείας 37.430,78τμ μειονεκτεί του συγκριτικού λόγω έκτασης και ποσοστού συνιδιοκτησίας και πλεονεκτεί λόγω χρόνου φορολογίας.

Για τον προσδιορισμό της αξίας πρέπει η αξία του συγκριτικού να μειωθεί κατά 30% (20% λόγω μεγέθους και 10% λόγω ποσοστού συνιδιοκτησίας) και να αυξηθεί κατά ποσοστό 35% λόγω χρόνου φορολογίας (συγκριτικό: 24-10-1991, κρινόμενο: 28-01-1999), ήτοι:

Τιμή εκτίμησης ανά τμ: 1.500δρχ χ (35%-30%) = 1.575δρχ.

Αξία εκτίμησης ακινήτου: 37.430,78τμ χ 1.575δρχ/τμ χ 1/3 = 19.651.160δρχ (έναντι αξίας ελέγχου 29.383.160δρχ).

Επειδή το δεύτερο ακίνητο (βραχώδης έκταση) επιφανείας 99.680τμ στη θέση …….. στη ……., εκτιμήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ προς 30.368δρχ/τμ και η αξία του προσδιορίστηκε ως εξής: 99.680τμ χ 1/3 χ 30.368δρχ/τμ = 1.009.027.413δρχ, έναντι δηλωθείσας:3.666.667δρχ

Συγκριτικό στοιχείο: φάκελος μεταβίβασης 134/30-01-1992, για αγρό έκτασης 460,48τμ προς 24.000δρχ/τμ, σε παραπλήσια θέση ……., επί των οδών …… και …….

Το κρινόμενο επιφανείας 99.680τμ μειονεκτεί του συγκριτικού λόγω έκτασης, ποσοστού συνιδιοκτησίας και σύστασης του εδάφους (πρόκειται για βραχώδη έκταση και όχι για αγρό) και πλεονεκτεί λόγω χρόνου φορολογίας.

Για τον προσδιορισμό της αξίας πρέπει η αξία του συγκριτικού να μειωθεί κατά 60% (30% λόγω έκτασης, 10% λόγω ποσοστού συνιδιοκτησίας και 20% λόγω σύστασης εδάφους) και να αυξηθεί κατά ποσοστό 35% λόγω χρόνου φορολογίας, ήτοι:

Τιμή εκτίμησης ανά τμ: 24.000δρχ χ (35%-60%) = 18.000δρχ.

Αξία εκτίμησης ακινήτου: 99.680τμ χ 18.000δρχ/τμ χ 1/3 = 598.080.000δρχ (έναντι αξίας ελέγχου 1.009.027.413δρχ)..

Επειδή στην αντικειμενική αξία του β΄ ακινήτου (99.680τμ), διαπιστώθηκε απόκλιση κατά πολύ μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (έτος 1ης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου, ελήφθη υπόψη ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Η αξία με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ προσδιορίστηκε στο ποσό των 188.081.208δρχ, οπότε η τελική του αξία προέκυψε από τον μέσο όρο των δύο τιμών στο ποσό των 393.080.604δρχ (598.080.000δρχ + 188.081.208δρχ = 786.161.208δρχ χ ½ = 393.080.604δρχ).

Επειδή η αξία των δύο (2) κληρονομιαίων ακινήτων προσδιορίζεται από την Δ.Ε.Δ. ως εξής: 19.651.160δρχ + 393.080.604δρχ = 412.731.764δρχ, συνεπώς η αξία της μερίδας της …….. διαμορφώνεται στο ποσό των 249.124.707δρχ και ο συνολικός φόρος στο ποσό των 85.794.090.δρχ ή 251.780,16€ (διαφορά φόρου 41.031.956δρχ ή 120.416,60€ πλέον πρόσθετος φόρος 44.762.134δρχ ή 131.363,56€).

Επειδή τα με αριθ. πρωτ……/2013 και ……./2014 προσκομισθέντα έγγραφα της Δ/νσης Δασών Ανατολικής Αττικής, αναφέρονται σε στοιχεία που έχουν προσωρινή ισχύ, μέχρι την εξέταση των αντιρρήσεων από την προβλεπόμενη επιτροπή (άρθρο 18 του Ν.3889/2010) και κατόπιν τούτου την κύρωση του δασικού χάρτη ως προς το προσωρινό τμήμα του (άρθρο 19 του Ν.3889/2010). Αφορά μόνο τον δασικό ή μη χαρακτήρα του αιτούμενου ακινήτου και δεν αναφέρεται στα εμπράγματα δικαιώματα Δημοσίου ή ιδιωτών.

Επειδή δεν προσκομίστηκε άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο από την προσφεύγουσα, που να θεμελιώνει τους ισχυρισμούς της περί εσφαλμένου υπολογισμού αξίας ακινήτων, αοριστίας ελέγχου, μη συγκρίσιμο και μη αξιοποιήσιμο, οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.**

Επειδή η Δ.Ο.Υ. μετά την με αριθ. ……./2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών επί της με αριθ……./14-02-2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία έγινε δεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ορθά προέβη σε <u>επανάληψη της διαδικασίας</u> κοινοποίησης των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της δήλωσης φόρου κληρονομίας του κληρονομουμένου ……. …….. του …….

Επειδή η με αριθ. ……../14-06-2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ Δ.Ε.Δ. …….. ΕΞ 05-07-2017 συστημένη επιστολή στις 07-07-2017 (RE …… GR) και η με αριθ. ……/2018 πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 13-06-2018 (RE ……), δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. **……/13-07-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ……. …….. του ……. με ΑΦΜ ……..., και την **τροποποίηση** της με αριθ. **……/11-06-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ή 58 Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν.. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	**131.363,56€**	**60.208,30€**	**41.314,94€**	**101.523,24€**	**101.523,24€**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ. ΠΡΑΞΗΣ: ……../2018

Διαφορά φόρου	120.416,60€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	101.523,24€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**221.939,84€**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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