



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 23.01.2019

Αριθμός Απόφασης: 205

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά α) της με αριθμό2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-..../1995) και β) της με αριθμό2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-..../1995) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμό2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../1995) και β) τη με αριθμό2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../1995) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ. κύριος φόρος 213,78€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 175,56€ ήτοι σύνολο φόρου 389,34€ ως νόμω υπόχρεης κληρονόμου της αποβιώσασας την1999 του

Με τη με αριθμό2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ. κύριος φόρος 4.667,64€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.666,15€ ήτοι σύνολο φόρου 7.333,79€ ως νόμω υπόχρεης κληρονόμου του αποβιώσαντος την2010 του

Πιο συγκεκριμένα στις/1995 απεβίωσε στα ο του εγκαθιστώντας ως κληρονόμους του με τη με αριθμό1992 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου νομίμως δημοσιευθείσα με το με αριθμό2009 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου Καβάλας α) τη σύζυγό του του στην οποία κατέλειπε την επικαρπία όλης της περιουσίας του και β) τον του στον οποίο κατέλειπε την ψιλή κυριότητα όλης της περιουσίας του.

Η απεβίωσε στις1999 με μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμο της την αδερφή της του

Η απεβίωσε στις2005 χωρίς να αφήσει διαθήκη και μοναδικός εξ αδιαθέτου κληρονόμος της κατέστη το τέκνο της του ο οποίος απεβίωσε στις/2010 χωρίς να συντάξει διαθήκη και εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του κατέστησαν η σύζυγός του του και τα τέκνα του και (προσφεύγουσα).

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εκδόθηκαν βάσει της από-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Κληρονομιάς

της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ κατόπιν της με αριθμό2018 εντολής ελέγχου (elenxis) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στις με αριθμό2011,2018 και2018 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ως νόμω υπόχρεη κληρονόμος των μεταποβιωσάντων κληρονόμων του, και και αυτής που προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο για τα ακόλουθα ακίνητα.

α/α	Περιγραφή
1	Οικόπεδο στον οικισμό έκτασης 116,20 τ.μ. εντός του οποίου βρίσκεται α) ισόγεια κατοικία με υπόγειο επιφάνειας υπογείου 36,00 τ.μ. και ισογείου 44,00 τ.μ. και β) ισόγεια αποθήκη επιφάνειας 6,00 τ.μ.
2	Οικόπεδο στον οικισμό, έκτασης 3.565 τ.μ.
3	Ελαιώνας με 46 ελιές, στη θέση «.....», έκτασης 3.534 τ.μ. μη αρδευόμενος και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν οι με αριθμό2018 και2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../1995) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν είχε πρόθεση φοροδιαφυγής και για το λόγο αυτό δε θα έπρεπε να της επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, καθόσον η διαφορά φόρου που προέκυψε μεταξύ των υποβληθεισών δηλώσεων και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού δεν οφειλόταν σε υπαιτιότητα της.
2. Ο προσδιορισμός της αξίας του δηλωθέντος στις με αριθμό/2011,/2018 και/2018 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς οικοπέδου που βρίσκεται στον οικισμό , έκτασης 3.565,00 τ.μ. όπως διενεργήθηκε στην από-2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ δεν είναι ορθός, καθώς δε λήφθηκαν υπόψη τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία.
3. Η οικοσκευή υπερεκτιμήθηκε, καθώς δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική της αξία.
4. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 αν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος και ως εκ τούτου εσφαλμένα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πέραν του πρόσθετου φόρου και πρόστιμο.
5. Η διάταξη που προβλέπει την επιβολή πρόσθετου φόρου (αρ. 1 Ν. 2523/1997) είναι μη νόμιμη και αντισυνταγματική, καθόσον αντίκειται ευθέως στις αρχές του δικαίου και στα

συνταγματικά δικαιώματα του πολίτη και συνεπεία αυτής η προσφεύγουσα επιβαρύνθηκε αδικώς με δυσθεώρητο πρόσθετο φόρο που ανέρχεται σε 120%, λόγω της καθυστέρησης της φορολογικής αρχής να διενεργήσει τον έλεγχο.

Ως προς τον πρώτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του αρ. 1 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 απέφευγε 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. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της».

Επειδή, στο άρθρο 2 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι :

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ...

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια...».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«29. 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. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 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 1.1.2014 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.

.....
6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 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 1.1.2014 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 παραγράφου 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..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που

πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α)** δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

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, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95).

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης.

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.

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

Επειδή, εν προκειμένω η διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου αξίας της κληρονομικής μερίδας από την κληρονομιά του ως κληρονόμου του (108.766,21€) στη με αριθμό2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και της δηλωθείσας αξίας της κληρονομικής μερίδας (83.872,13€) υπερβαίνει το 20% της προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου κληρονομικής μερίδας $(108.766,21 - 83.872,13 = 24.894,08 > 21.753,24€ (20\% \times 108.766,21))$ και ως εκ τούτου η υποβληθείσα δήλωση κρίνεται ανακριβής.

Επειδή, εν προκειμένω η διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου αξίας της κληρονομικής μερίδας από την κληρονομιά της ως κληρονόμου του (17.157,87€) στη με αριθμό2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και της δηλωθείσας αξίας της κληρονομικής μερίδας (10.724,95€) υπερβαίνει το 20% της προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου κληρονομικής μερίδας $(17.157,87 - 10.724,95 = 6.432,92 > 3.431,57€ (20\% \times 17.157,87))$ και ως εκ τούτου η υποβληθείσα δήλωση ορθώς κρίθηκε ανακριβής.

Επειδή, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, καθώς το ποσό που προέκυψε από το άθροισμα του προστίμου των διατάξεων του άρθρου 58 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (στις2018) είναι μικρότερο από τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997

Κατόπιν των ανωτέρω οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως διά τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζομένη κατά τα εν άρθροις 10 έως και 18, ειδικώτερον οριζόμενα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982

«1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α).....

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α')».

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Επί ακινήτων διά τον προσδιορισμόν της αξίας λαμβάνονται υπ'όψιν και συνεκτιμώνται *ιδία*:

Τα στοιχεία εκτιμήσεως των αυτών ή ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων, τα προκύπτοντα εκ μεταβιβάσεων επ' ανταλλάγματι ή κτήσεων αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός ή εξ απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών, η καθαρά πρόσοδος αυτών, ως και πάν έτερον πρόσφορον στοιχείον, ασκούν ουσιώδη επίδρασιν επί της διαμορφώσεως της αγοραίας αξίας αυτών.

Εν ελλείψει οιοιδήποτε εκ των ανωτέρω στοιχείων ή εφ' όσον τα υπάρχοντα κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών χωρεί διά παντός αποδεικτικού μέσου».

Επειδή, για την εκτίμηση του οικοπέδου έκτασης 3.565 τ.μ. που βρίσκεται στα χρησιμοποιήθηκαν τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία:

- Δήλωση Φ.Μ.Α.1997 με την οποία εκτιμήθηκε οικόπεδο έκτασης 71,22 τ.μ. προς 8.848 δρχ /τ.μ.
- Δήλωση Φ.Μ.Α.1999 με την οποία εκτιμήθηκε οικόπεδο έκτασης 197,00 τ.μ. προς 9.000 δρχ /τ.μ.
- Δήλωση Φ.Μ.Α.2001 με την οποία εκτιμήθηκε οικόπεδο έκτασης 136 τ.μ. προς 10.000 δρχ /τ.μ.
- Δήλωση κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ/2000 με την οποία εκτιμήθηκε οικόπεδο με αριθμό (όμορο με το κρινόμενο) έκτασης 2.094 τ.μ. προς 8.500 δρχ/τ.μ.

Τα ανωτέρω ακίνητα βρίσκονται στα Το συγκριτικό στοιχείο της δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ/2000 πλεονεκτεί ως προς το χρόνο σε σχέση με το υπό κρίση οικοπέδο (χρόνος φορολογίας 1999), αλλά μειονεκτεί ως προς τη θέση, καθόσον έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο πλάτους 4 μέτρων, ενώ το υπό κρίση οικοπέδο έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους πλάτους 8 μέτρων.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αξίας του κρινόμενου οικοπέδου προς 7.500 δρχ/ τ.μ. λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία εκτίμησης άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα και κτήσεις αιτία θανάτου όπως αναφέρονται ανωτέρω σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (πρώην Δ.Ο.Υ.).

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις απόψεις της προσφεύγουσας που υποβλήθηκαν με το με αρ. πρωτ./.....2018 υπόμνημά της στο οποίο επικαλούνταν συγκριτικά στοιχεία μεταγενέστερα του χρόνου φορολογίας και εκτίμησης του υπό κρίση ακινήτου και επαναπροσδιόρισε την αγοραία αξία του οικοπέδου από 8.500 δρχ/τ.μ. σε 7.500 δρχ/τ.μ.

Επειδή, η αντικειμενική αξία κατά το έτος πρώτης εφαρμογής του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού (46.730 δρχ ή 137,14€) είναι κατά πολύ μεγαλύτερη από την αξία που προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο βάσει συγκριτικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια η Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.Δ. 118/1973 σε συνδυασμό με το άρθρο 41α παρ. 1 του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. Δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως διά τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζομένη κατά τα εν άρθροις 10 έως και 18, ειδικώτερον οριζόμενα».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. Δ. 118/1973 όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (.....1995,1999) οριζόταν ότι:

«2. Θεωρείται ότι μεταξύ της κληρονομιάς περιλαμβάνονται και έπιπλα, του εις φόρον υποχρέου δυναμένου να αποδείξη το εναντίον διά παντός νομίμου μέσου. Η αξία των επίπλων λογίζεται ίση προς το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς, επιτρεπομένης εις τε το Δημόσιον και τον εις φόρον υπόχρεων της αποδείξεως διά παντός νομίμου μέσου αξίας μεγαλύτερας ή μικροτέρας».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με κανένα μέσο ότι η αξία της οικοσκευής είναι μικρότερη από το 1/30 της αξίας της κληρονομικής της μερίδας, όπως ισχυρίζεται.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της , Α.Φ.Μ. ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν2018 (Θ /1995) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Φόρος κληρονομιάς	213,78€
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017	175,56€
Σύνολο	389,34€

Υπ' αριθμόν2018 (Θ /1995) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Φόρος κληρονομιάς	4.667,64€
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017	2.666,15€
Σύνολο	7.333,79€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.