



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 16.03.2020

Αριθμός Απόφασης: 553

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό πρωτ.10.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2010,/2011 &

...../2013, αρ. φακ. Θ/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό10.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2010,/2011 &/2013, αρ. φακ. Θ/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., που 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 αριθμό πρωτ.10.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2010,/2011 &/2013, αρ. φακ. Θ/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την06.2010 αποβιώσαντος βάσει της με αριθμό κατάθεσης11.1995 μυστικής διαθήκης της συμβολαιογράφου Σερρών, η οποία δημοσιεύθηκε στις09.2010 με το με αριθμό/2010 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Σερρών, κύριος φόρος 5.400,00€ πλέον προστίμου ποσού 4.986,36€ αρ. 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 (επιεικέστερη κύρωση) ήτοι σύνολο φόρου 10.386,36€ λόγω διαφοράς μεταξύ της δηλωθείσας από την προσφεύγουσα αξίας ενός στοιχείου της κληρονομιάς περιουσίας και συγκεκριμένα ενός οικοπέδου έκτασης 1.000 τ.μ. στην περιοχή, του Δήμου του Νομού Κορινθίας και της προσδιορισθείσας από τη φορολογική αρχή αξίας βάσει συγκριτικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί ή τροποποιηθεί η με αριθμό10.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και ανατιολόγητη. Ο προσδιορισμός της αξίας του υπό κρίση ακινήτου είναι αυθαίρετος και ανατιολόγητος, καθώς δεν περιγράφονται λεπτομερώς τα ακίνητα των οποίων οι προσδιορισθείσες από τη φορολογική αρχή τιμές λήφθηκαν ως συγκριτικά στοιχεία στην υπό κρίση περίπτωση. Επιπρόσθετα επικαλείται τη με αριθμό04.2011 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΔΕΡΒΕΝΙΟΥ

με την οποία προσδιορίσθηκε η αξία μεταβιβασθέντος οικοπέδου έκτασης 440 τ.μ. ευρισκόμενου στον οικισμό του Νομού Κορινθίας προς 13 €/ τ.μ.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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, με βάση τη διάταξη της περ. Α του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων 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 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».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή 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 (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε,

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.

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι :

«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 εμπειριστатωμένα 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, 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, και

β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά

.....

Με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως συγκριτικά στοιχεία πρέπει να μοιάζουν με εκείνο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και ως προς τη χρήση για την οποία προορίζεται

.....

Ως προς το «πρόσφορο» των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριθεί (με σύγκριση μεταξύ τους) η αγοραία αξία κάποιου άλλου ακινήτου η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά.

α) Τοπικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό.

β) Χρονικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίον θέλουμε να προσδιορίσουμε την αξία κάποιου ακινήτου { Η φορολογία κληρονομιών δωρεών & γονικών παροχών, 5^η έκδοση, Τόμος Α΄σελ. 367-369, Ιωάννης Φωτόπουλος}.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στη Δ.Ο.Υ. Β' ΣΕΡΡΩΝ υποβλήθηκαν οι υπ' αριθ./18.11.2010,/26.05.2011 και στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ η υπ' αριθμ.6/23.10.2013 (αρ. φακέλου Θ/2010) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενο τον που απεβίωσε στις06.2010 και με εκ διαθήκης μοναδική κληρονόμο δυνάμει της με αριθμό/16.11.1995 μυστικής διαθήκης της συμβολαιογράφου που δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο Σερρών με αριθμό πρακτικού/28.09.2010 τη (εξωτική). Στα κληρονομιαία στοιχεία που δηλώθηκαν συμπεριλαμβανόταν και οικόπεδο εμβαδού 1.000 τ.μ. στην περιοχή του Νομού Κορινθίας.

Επειδή, στην υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΔΕΡΒΕΝΙΟΥ με αριθμό04.2011 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου που επικαλείται η προσφεύγουσα η αξία οικοπέδου εμβαδού 440,00 τ.μ. στον οικισμό του Νομού Κορινθίας προσδιορίστηκε προς 13€/τ.μ., καθώς εκ παραδρομής χρησιμοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή ως συγκριτικό στοιχείο οικόπεδο κείμενο στην, ενώ η μεταβίβαση αφορούσε σε ακίνητο που βρισκόταν στον οικισμό και ως εκ τούτου χρησιμοποιήθηκε μη πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αξίας του υπό κρίση ακινήτου χρησιμοποιήθηκαν από τη φορολογική αρχή τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στην από06.2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ με το υπ' αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό έγγραφο ως απάντηση στο υπ' αρ. πρωτ.05.2019 δελτίο αίτησης πληροφοριών της τελευταίας:

- Δήλωση Φ.Μ.Α./15.01.2007 στην οποία οικόπεδο έκτασης 233,78 τ.μ. εκτιμήθηκε προς 38€/τ.μ.
- Δήλωση Φ.Μ.Α./27.05.2011 στην οποία οικόπεδο έκτασης 146,00 τ.μ. εκτιμήθηκε προς 47,65€/τ.μ.

Τα ανωτέρω ακίνητα βρίσκονται στο Δ.Δ. του Νομού Κορινθίας στη θέση ως το κρινόμενο. Το υπό κρίση ακίνητο σε σχέση με το πρώτο συγκριτικό πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας και μειονεκτεί ως προς την έκταση, και σε σχέση δε με το δεύτερο συγκριτικό μειονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας και την έκταση.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ προσδιόρισε την αξία του κληρονομηθέντος από την προσφεύγουσα οικοπέδου σε 4.000,00 τ.μ. ήτοι προς 40,00€/τ.μ. (40€ X 1.000 τ.μ.) εφαρμόζοντας ορθά τις διατάξεις των άρθρων 9 και 10 του Ν. 2961/2001 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν10.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ.
δηλώσεων/2010,/2011 &/2013, αρ. φακ. Θ/2010).

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	5.400,00€
Τόκοι/ πρόστιμα	4.986,36€
Συνολικό ποσό	10.386,36€

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.