



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21-09-2020

Αριθμός Απόφασης: 1449

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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. 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75).

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75)

σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Την από 27-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., **ΑΦΜ ...**, κατοίκου ..., κατά της αριθμ. .../23.12.2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

7. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ..., 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 την με αρ. .../17/23.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του, φόρος ύψους **21.500,00€**, πλέον πρόσθετοι φόροι ύψους **20.167,00€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **41.667,00€**.

Η ανωτέρω διαφορά φόρου προέκυψε έπειτα από την ολοκλήρωση του ελέγχου, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../05-07-2019 εντολή ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Δηλώσεων Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και η οποία αφορά τον έλεγχο του υπ' αριθμ. Θ-.../2009 Φακέλου φόρου Κληρονομιάς, ο οποίος περιλάμβανε την υπ' αριθμ. .../17-05-2010 αρχική δήλωση Φόρου Κληρονομιάς.

Πιο συγκεκριμένα: Την 30/05/2009 απεβίωσε στα Ιωάννινα ο ..., όπως βεβαιώνεται και με την αρ. .../01.06.2009 ληξιαρχική πράξη θανάτου του Δήμου ... Ιωαννίνων. Σύμφωνα με το αρ. .../18.05.2010 Πιστοποιητικό Πρωτοδικείου Ιωαννίνων δε δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Ιωαννίνων – Τμήμα Διαθηκών άλλη διαθήκη του κληρονομούμενου ..., εκτός από την από 19/02/2009 ιδιόγραφη διαθήκη αυτού που δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο Ιωαννίνων με το με αρ. .../18-11-2009 πρακτικό αυτού. Στην ιδιόγραφη διαθήκη κληρονόμοι των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται σ' αυτή είναι η σύζυγός του ... και τα τρία τέκνα του, ..., ... και

Την 17/05/2010 ο νόμιμος κληρονόμος ... υπέβαλε την αρ. .../10 (Αρ. Φακ. Θ..../09) εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε την κληρονομιαία περιουσία που περιήλθε στην κυριότητά του μετά το θάνατο του πατέρα του Η κληρονομιαία περιουσία του όπως αυτή δηλώθηκε στην υποβληθείσα δήλωση έχει ως εξής:

α/α	Περιγραφή περιουσιακού στοιχείου	Αξία Δήλωσης	Συνολική Αξία
1	Χίλιες μετοχές του υπεραστικού ΚΤΕΛ Νομού Ιωαννίνων με αριθμούς μετοχών από ... έως και ... και από ... έως ..., αξίας εκάστης 30,42€	30.420,00€	30.420,00€
2	Λεωφορείο Δημοσίας Χρήσεως υπό στοιχείο ... ενταγμένο στο υπεραστικό ΚΤΕΛ Νομού Ιωαννίνων μάρκας BOVA με αριθμό πλαισίου ... με αριθμό κινητήρα ... πρώτης κυκλοφορίας 29/10/1997, κατά ποσοστό 100%.	200.000,00€	200.000,00€

Η αξία των κληρονομιαίων μετοχών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στο ποσό των 30.420,00€ σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1055/2003, η οποία αναφέρεται στον «Προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής». Η δηλωθείσα αξία κρίθηκε ως ειλικρινής. Ωστόσο για το λεωφορείο Δ.Χ. εργοστασίου κατασκευής BOVA με αρ. κυκλοφορίας ..., που ήταν ενταγμένο στο Υπεραστικό ΚΤΕΛ Ιωαννίνων, η αξία του προσδιορίστηκε με συγκριτικά στοιχεία σε 415.000,00€.

Πιο αναλυτικά η κληρονομιαία περιουσία υπολογίστηκε ως εξής :

α/α	Περιγραφή περιουσιακού στοιχείου	Αξία Ελέγχου	Συνολική Αξία
1	Χίλιες μετοχές του υπεραστικού ΚΤΕΛ Νομού Ιωαννίνων με αριθμούς μετοχών από ... έως και ... και από ... έως ..., αξίας εκάστης 30,42€	30.420,00€	30.420,00€
2	Λεωφορείο Δημοσίας Χρήσεως υπό στοιχείο ... ενταγμένο στο υπεραστικό ΚΤΕΛ Νομού Ιωαννίνων μάρκας BOVA με αριθμό πλαισίου ... με αριθμό κινητήρα ... πρώτης κυκλοφορίας 29/10/1997, κατά ποσοστό 100%.	415.000,00€	415.000,00€
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	445.420,00€	445.420,00€

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προχώρησε σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης κληρονομιάς ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία Μετοχών	30.420,00	30.420,00	0,00

Αξία Λεωφορείου	200.000,00	415.000,00	215.000,00
Χρέη και βάρη	588,95	588,95	0,00
Φορολογητέα Αξία	229.831,05	444.831,05	215.000,00
Προγενέστερες Δωρεές – Γονικές Παροχές	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	229.831,05	444.831,05	215.000,00
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	13.483,11	34.983,11	21.500,00
Φόρος Προγενέστερων Δωρεών – Γονικών Παροχών	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	20.167,00	20.167,00
Σύνολο φόρου	13.483,11	55.150,11	41.667,00€

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και έκθεση ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντα νομίμως επιδόθηκαν στον ίδιο στις 30-12-2019 και συντάχθηκε η σχετική Έκθεση Επίδοσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους

- 1) Το λεωφορείο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο αφορά την αξία κάποιας κληρονομικής μερίδας ενός λεωφορείου πολύ νεότερου σε ηλικία και ακριβότερου εργοστασιακά από αυτό που κληρονόμησε, το οποίο είναι μη πρόσφορο και ομοειδές. Επιπλέον, το δεύτερο στοιχείο που χρησιμοποιείται στον έλεγχο αφορά την αξία ενός λεωφορείου από κληρονομική μερίδα σε μεταγενέστερο χρόνο από τον χρόνο της φορολογίας
- 2) Δε διαχωρίζεται η αξία του αμαξώματος από την αξία της άδειας για τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία.
- 3) Έλλειψη σαφούς ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τη νομική βάση αποτίμησης της αξίας της κληρονομιαίας μερίδας, όπως ορίζεται στο αρ. 64 του ν. 4174/2013.
- 4) Ο προσδιορισμός του φόρου, φέρει ποσοστό φορολογίας επί της αξίας λανθασμένα στο 10% επί του άυλου στοιχείου της επιχείρησης αντί 1,2%, το οποίο είναι η αξία παροχής αποκλειστικού δικαιώματος του μεταφορικού έργου και είναι το βασικό στοιχείο της επιχείρησης.
- 5) Ο έλεγχος υπολόγισε εις βάρος του την αξία και το ποσοστό φορολογίας κληρονομιάς λοιπών κινητών αξιών που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα σε 10% επί

της αξίας και όχι 1,2% όπως θα όφειλε, με αποτέλεσμα να έχει ήδη καταβάλει υπερβάλλον φόρο.

- 6) Μειωμένα ακαθάριστα έσοδα από την παραγωγική δραστηριότητα του λεωφορείου που κληρονόμησε λόγω παλαιότητας.
- 7) Επίκληση του αρ. 73§8 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με τον οποίο δίνεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να απαλλαγεί από τις κυρώσεις λόγω ανακρίβειας της δήλωσης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

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».*

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:... θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου.

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 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».*

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα

δεν μπορεί ανααιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν. 2961/2001.

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ν. 2961/2001: «1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.»

Επειδή στην έννοια των κινητών περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται όχι μόνο τα ενσώματα (υλικά) αλλά και τα ασώματα (άυλα) περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς, όπως είναι π.χ. η καλή φήμη και η καλή πορεία των εργασιών μιας επιχείρησης, η άδεια άσκησης οποιουδήποτε επαγγέλματος εάν κληρονομείται, η άδεια κυκλοφορίας αυτοκινήτου δημοσίας χρήσης, η άδεια για μεταλλευτικές έρευνες, ο τίτλος εφημερίδας ή περιοδικού κτλ. (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α' τόμος σελ. 623 εκδ. 2013)

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται 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 φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση

ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και προς τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι είτε προγενέστερος είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου. (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013)

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο, ήτοι:

- 1., Λεωφορείο Δ.Χ που μεταβιβάστηκε στις 07/01/2009 αιτία θανάτου. ενταγμένο στο Υπεραστικό ΚΤΕΛ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ εργοστασίου κατασκευής MERCEDES B TUR 2840, φορολογικής ισχύος 72hp, 49 θέσεων επιβατών, έτους κατασκευής 2003 με ημερομηνία 1^ης άδειας κυκλοφορίας στην Ελλάδα 08/05/2003, με οριστική τιμή συμβιβασμού 235.000,00€ για το 50% (ήτοι 470.000,00€ για το 100%) του αμαξώματος μετά της αδειάς, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κληρονόμο στις 29/04/2010 κατόπιν της με ημερ. θεώρησης 08/04/2010 έκθεσης ελέγχου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ..../09, αριθμ δήλωσης .../10 της πρώην Δ.Ο.Υ. Β' Ιωαννίνων.
2. Λεωφορείο Δ.Χ. μεταβιβάστηκε αιτία θανάτου στις 29/08/2009, ενταγμένο στο Υπεραστικό ΚΤΕΛ Ιωαννίνων, εργοστασίου κατασκευής BOVA, φορολογικής ισχύος 70hp, 48 θέσεων επιβατών, έτους κατασκευής 1994 με ημερομηνία 1^ης άδειας κυκλοφορίας στην Ελλάδα 01/03/1994, με οριστική τιμή συμβιβασμού 387.000,00€ για το 90% (ήτοι, 430.000,00€ για το

100%) του αμαξώματος μετά της αδείας, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κληρονόμο στις 13/05/2010 κατόπιν της με ημερ/νία θεώρησης 15/12/2009 έκθεσης ελέγχου κληρονομιάς (αρ. Φακ. Θ. .../09, αρ. δηλ. .../09 της πρώην Δ.Ο.Υ. Β' Ιωαννίνων.

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται αιτία θανάτου και συγκεκριμένα λεωφορείου δημοσίας χρήσης (μάλιστα το ένα συγκριτικό αφορά λεωφορείο ίδιας μάρκας και τεχνικών χαρακτηριστικών) και πρόσφορα τόσο τοπικά, καθώς και τα δύο συγκριτικά είναι ενταγμένα στο ΚΤΕΛ Ιωαννίνων, αλλά και χρονικά καθώς και τα δύο συγκριτικά αφορούν μεταβιβάσεις αιτία θανάτου εντός του έτους θανάτου του κληρονομούμενου. Επιπλέον, και τα δύο συγκριτικά προέρχονται από μεταβιβάσεις αιτία θανάτου για τις οποίες έχουν συνταχθεί και κοινοποιηθεί εκθέσεις ελέγχου από την πρώην Δ.Ο.Υ. Β' Ιωαννίνων και οι αγοραίες αξίες είχαν κριθεί οριστικές με αποδοχή αυτών από τους κληρονόμους των λεωφορείων.

Επειδή και τα δύο συγκριτικά στοιχεία εμπεριέχουν τόσο την αξία της άδειας όσο και την αξία του αμαξώματος.

Επειδή περαιτέρω, ο διαχωρισμός της αξίας σε υλική αξία (αμάξωμα) και σε άυλη (άδεια χρήσης) δεν προσφέρει κάποια επιπλέον φορολογική ελάφρυνση για τον επιπλέον λόγο ότι και η άδεια χρήσης αποτελεί κινητή αξία που φορολογείται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, όπως και το ίδιο το όχημα.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. 1079461 /1553/A0012/18-09-2007 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος: 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [παρ.1](#) και [2 του άρθρου 10 του Ν. 2579/1998](#) ορίζεται ότι σε κάθε μεταβίβαση αυτοκινήτου δημοσίας χρήσης, από επαχθή αιτία, περιλαμβανομένης και της ανταλλαγής του, πριν από τη μεταβίβαση καταβάλλεται εφάπαξ πάγιο ποσό φόρου, αφενός για τη μεταβίβαση της άδειας κυκλοφορίας, αφετέρου για τη μεταβίβαση του οχήματος αυτοκινήτου ως παγίου στοιχείου της επιχείρησης.

Δηλαδή, αν το μεταβιβαζόμενο όχημα είναι φορτηγό, λεωφορείο ή ταξί υπάγεται πάντοτε σε φορολογία σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, γιατί το όχημα αυτό αποτελεί στοιχείο της επιχειρήσεως εφόσον μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για τις ανάγκες αυτής και όχι για προσωπική χρήση.

2. Με τις διατάξεις της [παρ.2 του άρθρου 32 του Ν. 3229/10.2.2004](#) προκειμένου για μεταβιβάσεις ΔΧ αυτ/των, που πραγματοποιούνται σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α' ή Β' κατηγορία του [άρθρου 29 του Ν. 2961/2001](#) (ΦΕΚ 226 Α') όπως αυτός ισχύει σήμερα, τα ποσά φόρου των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 10 του Ν. 2579/1998 μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) αντίστοιχα.

3. ...

4. Ειδικά η μεταβίβαση άδειας κυκλοφορίας και οχήματος ΔΧ λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, δεν υπάγεται στις προαναφερθείσες διατάξεις γιατί επιβάλλονται οι αντίστοιχοι φόροι κληρονομιών.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 29§1 του ν. 2961/01: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),...».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 29§2,3,4 του ν. 2961/01 όπως ίσχυε μέχρι 26-01-2010, με την κωδικοποίηση του ν. 3634/2008: 2. Η αιτία θανάτου κτήση ακινήτων ή εμπορικών δικαιωμάτων επί ακινήτων από κληρονόμους που υπάγονται στην Α΄ και Β΄ κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%), μετά την αφαίρεση αξίας **ενενήντα πέντε χιλιάδων (95.000) ευρώ**, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία, και είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία. Τα ποσά του προηγούμενου εδαφίου αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των κληρονομιών ακινήτων και, στην περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, **αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των επόμενων παραγράφων 3 και 4.**

3. Η αιτία θανάτου κτήση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία. Η αιτία θανάτου κτήση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μεριδίων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία, και με συντελεστή δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία.

4. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τα περιλαμβανόμενα στις προηγούμενες παραγράφους 2 και 3, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α΄ και Β΄ κατηγορία υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Επειδή, η έκπτωση αυτή καταρχήν (το αφορολόγητο ποσό των 95.000€ για τους κληρονόμους της Α΄ κατηγορίας) γινόταν από τη συνολική αξία των ακινήτων ή των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων της κληρονομικής μερίδας, και αν δεν υπήρχαν ακίνητα ή η αξία των εκπεστέων ποσών ήταν μεγαλύτερη, το εκπεστέο ποσό ή το υπόλοιπό του κατά περίπτωση αφαιρείτο κατά σειρά από την αξία των τυχόν κληρονομιαίων εταιρικών συμμετοχών, και αν συνέχιζε να απομένει εκπεστέο υπόλοιπο αφαιρείτο από την αξία των λοιπών περιουσιακών στοιχείων (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α΄ τόμος εκδ. 2013, σελ 893).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων κληρονόμησε από τον πατέρα του μόνο εταιρικά μερίδια και ένα μεταφορικό μέσο δημόσιας χρήσης, η έκπτωση των 95.000,00€ φορολογητέας αξίας κατανεμήθηκε πρώτα στη φορολογητέα αξία των μετοχών (30.420,00€) και το υπόλοιπο μείωσε τη φορολογητέα αξία του λεωφορείου, τόσο στην αρχική δήλωση όσο και στον καταλογισμό με την υπ΄ αριθμ. ... /2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς. Συνεπώς, ορθώς υπολογίστηκε ο φόρος με συντελεστή 10%, αφού το εναπομείναν ποσό φορολογητέας αξίας προέρχεται μόνο από την φορολόγηση του λεωφορείου που βάσει των ανωτέρω διατάξεων ανέρχεται σε 10%.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή η εισπρακτική ικανότητα του λεωφορείου αποτελεί αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος και όχι της φορολογίας κεφαλαίου και ειδικότερα του φόρου κληρονομιάς, που υπολογίζεται βάσει των διατάξεων του ν. 2961/01

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 73§8 του ν. 2961/01: 8.Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με αίτηση του μπορεί να ζητήσει από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών την

εκτίμηση της αγοραίας αξίας των ακόλουθων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον αυτά αποτελούν αντικείμενο φορολογίας:

- α) των ακινήτων καθώς και των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων,
- β) των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ή λοιπών τίτλων κινητών αξιών ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και
- γ) λοιπών κινητών μεγάλης αξίας καθώς και έργων τέχνης ή συλλογών αντικειμένων αξίας κ.λπ..

Οι ορκωτοί εκτιμητές επιλαμβάνονται του έργου τους και μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο ή μετά από προδικαστική απόφαση δικαστηρίου. Το πόρισμα του ελέγχου των εκτιμητών επέχει θέση έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Όταν το πρόσωπο που είναι υπόχρεο σε φόρο ζητήσει από ορκωτό εκτιμητή την εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογίας και εφόσον αποδεχθεί στο σύνολο του το πόρισμα αυτού και περιλάβει στη δήλωση του, που θα υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, την αξία που καθορίστηκε από τον εκτιμητή, επισυνάπτοντας στη δήλωση και τη σχετική έκθεση εκτίμησης, απαλλάσσεται από τον πρόσθετο φόρο λόγω τυχόν ανακρίβειας της δήλωσης, που επιμεριστικά αναλογεί στα στοιχεία που εκτιμήθηκαν, καθώς και από κάθε πρόστιμο ή άλλη κύρωση λόγω της ανακρίβειας αυτής. Στις περιπτώσεις που το Δημόσιο προσφεύγει στο Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών για εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων, απαλλάσσεται από την καταβολή δαπάνης εκτίμησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αρ. .../2010 δεν υπέβαλε την εν λόγω έκθεση πραγματογνωμοσύνης, αντιθέτως παραθέτει στοιχεία από τον ισολογισμό της ΚΤΕΛ Α.Ε. Ιωαννίνων, σύμφωνα με τον οποίο στον λογαριασμό «Τίτλοι με χαρακτήρα Ακινήτοποιήσεων» καταγράφεται το ποσό 8.777,50€. Ωστόσο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι το ποσό αυτό αφορά ποσοστό 5% από την άδεια του ν. 124 λεωφορείου των ΚΤΕΛ είναι αναπόδεικτος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ... /27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ... και την επικύρωση της υπ' αριθμ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση για τις προσφεύγουσες με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Με την υπ' αρ..../2019 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

Έτος 2009	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	21.500,00	21.500,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	20.167,00	20.167,00
Σύνολο φόρου	41.667,00€	41.667,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.