



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 30.04.2020

Αριθμός Απόφασης: 766

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά α) της με αριθμό11.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης11.2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ β) της από11.2019 έκθεσης ελέγχου δήλωσης φόρου κληρονομιάς γ) του με αριθμό10.2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου δ) της με αριθμό/10.10.2019 προσωρινής πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. α) Τη με αριθμό11.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης11.2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ β) την από11.2019 έκθεση ελέγχου δήλωσης φόρου κληρονομιάς γ) του με αριθμό10.2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου δ) τη με αριθμό10.2019 προσωρινή πράξη επιβολής φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθμό11.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης11.2009, αρ. φακέλου Θ/2009) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, εκ διαθήκης κληρονόμου του κατά την10.2009 αποβιώσαντος βάσει της από10.2009 διαθήκης του η οποία κηρύχθηκε κύρια με τη με αριθμό11.2009 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ξάνθης, κύριος φόρος ποσού 5.529,58€ πλέον προστίμου άρθρου 72 παρ. 17 του 4174/2013 ποσού 5.630,77€ ήτοι συνολικό ποσό 11.160,35€.

Η ανωτέρω διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω διαφοράς μεταξύ της δηλωθείσας από τον προσφεύγοντα και της προσδιορισθείσας, κατόπιν ελέγχου από την φορολογική αρχή, αξίας των κατωτέρω αναφερόμενων τριών τουριστικών λεωφορείων και ενός επιβατικού αυτοκινήτου δημοσίας χρήσης (αγοραίο).

- Με αρ. κυκλοφορίας δημόσιας χρήσης τουριστικό λεωφορείο εργοστασίου κατασκευής DAF, 53 θέσεων επιβατών, έτους κατασκευής το 1992 και πρώτης κυκλοφορίας το 2001,

- Με αρ. κυκλοφορίας δημόσιας χρήσης τουριστικό λεωφορείο εργοστασίου κατασκευής MERCEDES, 55 θέσεων επιβατών, έτους πρώτης κυκλοφορίας το 1996,
- Με αρ. κυκλοφορίας δημόσιας χρήσης τουριστικό λεωφορείο εργοστασίου κατασκευής DAF, 53 θέσεων επιβατών, έτους κατασκευής και πρώτης κυκλοφορίας το 1989,
- Με αρ. κυκλοφορίας δημόσιας χρήσης επιβατικό πετρελαιοκίνητο αυτοκίνητο (αγοραίο ταξί), εργοστασίου κατασκευής TOYOTA μάρκας CARINA, 5 θέσεων επιβατών, κυβισμού 1896, έτους πρώτης κυκλοφορίας 1997, και έδρα του αγοραίου τον οικισμό Ν. Ξάνθης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν ή τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Δεν προσδιορίσθηκε ορθά η αξία των τριών τουριστικών λεωφορείων, καθώς το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε για το αμάξωμα ήταν μόλις ενός έτους κατά τη μεταβίβαση, ενώ του προσφεύγοντος 20, 17 και 13 ετών αντίστοιχα, ενώ και το εργοστάσιο κατασκευής του τουριστικού λεωφορείου που χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο ήταν καλύτερης εταιρείας (Mercedes). Επίσης οι αξίες των αδειών τουριστικών λεωφορείων λόγω της οικονομικής κρίσης που έπληξε τη χώρα είχαν μειωθεί σε σύγκριση με το συγκριτικό στοιχείο το οποίο αφορά μεταβίβαση που έλαβε χώρα το έτος 2005. Για την εκτίμηση της αξίας της επαγγελματικής άδειας κυκλοφορίας του επιβατικού αυτοκινήτου δημοσίας χρήσης (αγοραίου) λήφθηκε ως συγκριτικό στοιχείο η άδεια ταξί η αξία της οποίας είναι κατά πολύ υψηλότερη.

Ως προς την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς το σημείωμα διαπιστώσεων και την έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε.

«Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου

σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να 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. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις».

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση 2011, σελίδα 116).

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθμό10.2019 πράξης προσωρινού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του ταυτάριθμου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της από11.2019 έκθεσης ελέγχου δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο ουσίας.

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 παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, ως αποδεικτικά μέσα τα οποία νόμιμα και ελεύθερα μπορούν να ληφθούν υπόψη είναι κατ' αρχήν τα απαριθμούμενα στο άρθρο 147 του Κ.Δ.Δ., ήτοι η αυτοψία, η πραγματογνωμοσύνη, τα έγγραφα, η ομολογία του ιδιώτη τυχόν διαδίκου, οι εξηγήσεις των διαδίκων, οι μάρτυρες και τα δικαστικά τεκμήρια. Πέραν όμως των στοιχείων αυτών νομίμως μπορεί να ληφθεί υπόψη και να συνεκτιμηθεί και οποιοδήποτε άλλο σχετικό συγκριτικό στοιχείο, η επίκληση όμως του οποίου πρέπει να είναι αιτιολογημένη. { Η φορολογία κληρονομιών δωρεών & γονικών παροχών, 5^η έκδοση, Τόμος Α'σελ. 367-369, Ιωάννης Φωτόπουλος}.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1127/25.11.2003 διευκρινίσθηκε ότι:

«2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επιχείρησης, που εκμεταλλεύεται επιβατικό ή φορτηγό αυτοκίνητο ή λεωφορείο δημόσιας χρήσης, δεν εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην απόφαση 1031583/253/ΠΟΛ. 1055/Α'0013/01.04.2003».

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 ως ίσχυε για τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας (2009) ορίζεται ότι:

«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) 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)**, γ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και δ) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

.....

2. Η αιτία θανάτου κτήση ακινήτων ή εμπράγματων 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 κληρονομαίων 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 μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων 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, με το με αρ. πρωτ. 1007557/35/Α'0013/26.02.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου διευκρινίσθηκε ότι σε περιπτώσεις μεταβίβασης επιχείρησης που εκμεταλλεύεται επιβατικό ή λεωφορείο δημοσίας χρήσης η μεταβίβαση της επαγγελματικής άδειας του οχήματος υπάγεται στην αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 29 παρ. 3 εδαφ. β του Ν. 2961/2001 ήτοι με συντελεστή 1,2% για συγγενείς της Α' κατηγορίας και η μεταβίβαση του οχήματος υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 4 του Ν. 2961/2001 ήτοι με συντελεστή 10%.

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, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, σελ 173-174 αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : *«..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του.»*

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για την εκτίμηση των κατωτέρω τουριστικών λεωφορείων δημοσίας χρήσης :

- Με αρ. κυκλοφορίας δημόσιας χρήσης τουριστικού λεωφορείου εργοστασίου κατασκευής DAF, 53 θέσεων επιβατών, και έτους κατασκευής 1992 και πρώτης κυκλοφορίας 2001,
- Με αρ. κυκλοφορίαςδημόσιας χρήσης τουριστικού λεωφορείου εργοστασίου κατασκευής MERCEDES, 55 θέσεων επιβατών, και έτους πρώτης κυκλοφορίας 1996,
- Με αρ. κυκλοφορίας δημόσιας χρήσης τουριστικού λεωφορείου εργοστασίου κατασκευής DAF, 53 θέσεων επιβατών, και έτους κατασκευής και πρώτης κυκλοφορίας 1989,

χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο η μεταβίβαση λόγω γονικής παροχής (αρ. φακ./2005) ενός τουριστικού λεωφορείου εργοστασίου κατασκευής MERCEDES, έτους

πρώτης κυκλοφορίας 2004, του οποίου η συνολική αξία προσδιορίσθηκε στο ποσό των 75.000,00€ εκ των οποίων 15.000,00€ αντιστοιχούν στην αξία του αμαξώματος και 60.000,00€ στην υπεραξία της άδειας κυκλοφορίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση χρόνος φορολογίας είναι το έτος 2009, ενώ στην περίπτωση του συγκριτικού στοιχείου το έτος 2005, ενώ υπάρχει και μία σημαντική απόκλιση ως προς την παλαιότητα, δεδομένου ότι τα κληρονομηθέντα λεωφορεία δημόσιας χρήσης την υπό κρίση περίοδο ήταν 17 ετών, 13 ετών και 20 ετών αντίστοιχα, ενώ το λεωφορείο που χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο κατά το χρόνο φορολογίας του (2005) ήταν σε κυκλοφορία για ένα (1) έτος.

Επειδή, για την εκτίμηση της αξίας του με αριθμό κυκλοφορίας επιβατικού δημοσίας χρήσης αγοραίου με έδρα τον οικισμό Ξάνθη, εργοστασίου κατασκευής TOYOTA μοντέλο CARINA και έτους κυκλοφορίας 1997, χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο μεταβιβασθέν λόγω γονικής παροχής κατά το έτος 2005 ταξί εργοστασίου κατασκευής MERCEDES, έτους πρώτης κυκλοφορίας 1994 (αρ. φακ. Ζ/2005), του οποίου η συνολική αξία προσδιορίσθηκε στο ποσό των 40.000,00€ εκ των οποίων 4.000,00€ αντιστοιχούν στην αξία του αμαξώματος και 36.000,00€ στην υπεραξία της άδειας κυκλοφορίας.

Επειδή, το συγκριτικό στοιχείο αφορά στη μεταβίβαση ταξί, ενώ, εν προκειμένω, το κληρονομηθέν όχημα είναι αγοραίο δημοσίας χρήσης. Περαιτέρω και το εργοστάσιο κατασκευής των δύο οχημάτων είναι διαφορετικό.

Επειδή, από τα ανωτέρω διαφαίνεται ότι η φορολογική αρχή δε χρησιμοποίησε πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία, καθώς αποκλίνουν σημαντικά στο χρόνο φορολογίας, την παλαιότητα, αλλά και σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, αλλά ούτε προσέφυγε σε άλλες ελεγκτικές ενέργειες – επαληθεύσεις προκειμένου να προσδιορίσει ειδικώς, εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα την αξία των κινητών στοιχείων της κληρονομιάς σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης δεν είναι σαφής και ειδική, συνιστώντας τυπική πλημμέλεια, ήτοι **παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που καθιστά ακυρωτέα** την υπ' αριθμ.11.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... 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 τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ.11.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, δη λόγω έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.