



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα: 17-12-2020

Αριθ. απόφασης: 2577

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 540

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 1440/ τ. Β'/27-04-2017).

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

3. Την με αριθ. 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./20-08-2020 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./10-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 21-08-2020 απόψεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ

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

Επί της με αριθ. πρωτ./20-08-2020 ενδικοφανούς προσφυγής 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./10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, που κοινοποιήθηκε στις 15-07-2020 (αριθ. πρωτ./15-07-2020 & RE..... GR) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **3.222,65€** (διαφορά κύριου φόρου ύψους: 1.626,12€, πλέον πρόσθετος φόρος του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ύψους: 1.596,52€), βάσει των διατάξεων του Ν.3634/2008 κατηγορία Α' (τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./27-02-2020 εντολής ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, για τον έλεγχο των με αριθ./2010 &/2014 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου, που απεβίωσε στις 07-03-2007 (αριθ. φακέλου/2007) και κατέλειπε ως κληρονόμους εκ διαθήκης δημοσιευθείσας με το/08-11-2013 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Σικυώνος, την σύζυγό του, ως επικαρπώτρια της κρινόμενης περιουσίας (μεταπεβίωσε στις 10-03-2009) και τα τέκνο του ως ψιλό κύριο.

Μερίδα, όπως δηλώθηκε στις με αριθ./2010 &/2014 υποβληθείσες δηλώσεις, μετά τη συνένωση της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα στις 10-03-2009:

1) Φορτηγό Ι.Χ. μεταχειρισμένο μάρκας TOYOTA, με αριθ. κυκλοφ., αξίας 187,50€ (ειλικρινής), σύμφωνα με την με αριθ./2010 δήλωση κληρονομίας,

2) Τα 2/3 οικοπέδου εκτάσεως 4.915,24τμ κατά πλήρη κυριότητα μετά το θάνατο της επικαρπώτριας, που βρίσκεται εντός του οικισμού της Τ.Κ. Άσσου του Δήμου Κορινθίων στη θέση Παληάμπελα, δηλωθείσας αξίας 163.841,33€, σύμφωνα με την με αριθ./2014 δήλωση κληρονομίας,

3) Σουλτανίνα εκτάσεως 1.582,23τμ κατά πλήρη κυριότητα μετά το θάνατο της επικαρπώτριας, κείμενη στη θέση Κολόστρεφας εκτός του ορίων του οικισμού της Τ.Κ. Άσσου του Δήμου Κορινθίων, αντικειμενικής αξίας 29.742,70€ (ειλικρινής), σύμφωνα με την με αριθ./2014 δήλωση κληρονομίας,

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία από τις υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομίας με τα συνημμένα σχετικά, με χρόνο γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης το έτος θανάτου της επικαρπώτριας μητέρας του στις 10-03-2009 και τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου με συγκριτικά στοιχεία, διαπίστωσε διαφορά μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου.

Συνέταξε και απέστειλε με συστημένη επιστολή (αριθ.πρωτ./03-06-2020 & RE GR/09-06-2020) στον προσφεύγοντα, το με αριθ./26-05-2020 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός 20ημέρου, ορίζοντας την αγοραία αξία του κρινόμενου οικοπέδου στο ποσό των 360.450,90€ (4.915,24τμ x 2/3 x 110,00€).

Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./07-07-2020 υπόμνημά του κατά της προσωρινής πράξης, δηλώνοντας ότι “σε περίπτωση εκτίμησης ακινήτου όπου δεν υπάρχει αντικειμενικός, ισχύει η εκτίμηση με συγκριτικά στοιχεία όμορα της περιοχής των ακινήτων και της ίδιας περίπτωσης περιόδου, καθώς και σε περίπτωση συνένωσης επικαρπίας με ψιλή κυριότητα ως χρόνος φορολογικής υποχρέωσης ορίζεται ο χρόνος της συνένωσης, συνεπώς ως χρόνος φορολογίας είναι το 2009, έτος που απεβίωσε η μητέρα μου.....Ελήφθησαν υπόψη ως συγκριτικά στοιχεία οι δηλώσεις ΦΜΑ/07-04-2018 στη θέση Αμυγδαλιές-Παλιάμπελα 135,00€/τμ και ΦΜΑ/14-04-2018 στον Κάτω Άσσο 103,50€/τμ”.

Επιπλέον παραθέτει συγκριτικά στοιχεία από δηλώσεις ΦΜΑ ετών 2004, 2005, 2012 & 2015.

Ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα ανωτέρω, αλλά και το ότι το κρινόμενο οικόπεδο μειονεκτεί ως προς την έκταση σε σχέση με τα συγκριτικά που ελήφθησαν υπόψη, αναπροσαρμόζει την αξία του κατά

το χρόνο φορολογίας (10-03-2009) προς 100,00€/τμ και εκδίδει την με αριθ./10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή του και να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη αναφορά ούτε στην πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου, ούτε στην έκθεση ελέγχου, της ειδικής θέσης του ακινήτου.

Δεν αναφέρεται που ακριβώς βρίσκεται το ακίνητο, γεγονός που είναι κρίσιμο και πολύ σημαντικό για τον ορθό προσδιορισμό της αξίας του.

2. Μη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία.

Τα στοιχεία που χρησιμοποίησε ο έλεγχος είναι φανερά ανεπαρκή και απρόσφορα, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ακινήτου, για τον προσδιορισμό της αξίας του.

3. Η αξία του επίμαχου ακινήτου, όπως προκύπτει από το εκκαθαριστικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2020, έχει υπολογιστεί από το Υπουργείο Οικονομικών προς 69,50€/τμ. Άρα είναι προφανές ότι η εκτίμηση της αξίας για το έτος 2009 (ημερομηνία θανάτου της επικαρπώτριας), είναι παντελώς εσφαλμένη.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης 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 προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 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 της περ. ε' του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001, κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:.....

ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα.

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 ίδιου 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 πρόσδοδος 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 στοιχείο.

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 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 πλησιόχρων 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 απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 16 του Ν.2961/2001 περί αξίας και τρόπου φορολογίας ψιλής κυριότητας, ισχύουν:

1. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 5.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α).....β)από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους. γ)από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8.....

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:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β) Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ)ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον

οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 & 2 του Ν.3634/2008 (Φ.Ε.Κ. 9 τ.Α΄/29-01-2008), οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13-12-2007 έως 25-01-2010

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄: Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) 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)κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού (εγγονοί) και δ)ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Αφορολόγητο ποσό: 95.000,00€

Συντελεστής για ακίνητα: 1%

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4223/2013 περί υπολογισμού του κύριου φόρου, ισχύουν:

Β. Υπολογισμός κύριου φόρου για οικόπεδα και γήπεδα

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των γηπέδων εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού (οικόπεδα) ή των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (γήπεδα) υπολογίζεται σύμφωνα με τις επόμενες παραγράφους.....

ββ) Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν έχουν καθοριστεί με τις αποφάσεις που προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο, συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), λαμβάνονται οι χαμηλότεροι Σ.Οικ., συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και Σ.Α.Ο. της ζώνης με τη χαμηλότερη τιμή ζώνης της οικείας Δημοτικής Ενότητας, όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του Ν.1249/1982. Αν δεν έχουν

καθοριστεί τέτοιες ζώνες και τέτοιοι συντελεστές στη Δημοτική Ενότητα, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές του οικείου Δήμου, και, αν δεν έχουν καθοριστεί ούτε στο Δήμο, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές της οικείας Περιφερειακής Ενότητας.

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».

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ./28-07-2014 δήλωσης του κληρονομούμενου (ημερομηνία θανάτου 07-03-2007), που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, 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 η επικαρπώτρια . της κρινόμενης κληρονομιάς περιουσίας απεβίωσε στις 10-03-2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 7 του Ν.2961/2001, ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον προσφεύγοντα-ψιλό κύριο, ορίζεται ο χρόνος συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, δηλαδή η 10-03-2009.

Επειδή για την εκτίμηση του κρινόμενου οικοπέδου εκτάσεως 4.915,24τμ που βρίσκεται εντός του οικισμού της Τ.Κ. Άσσου του Δήμου Κορινθίων στη θέση Παληάμπελα, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι :

α)Δήλωση Φ.Μ.Α./07-04-2008: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 800τμ κατά ποσοστό 25% στη θέση Αμυγδαλιές-Παληάμπελα, προς 135,00€/τμ.

β)Δήλωση Φ.Μ.Α./14-04-2008: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 3.091,76τμ κατά ποσοστό 50% στη θέση Κάτω Άσσος, προς 103,50€/τμ.

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο είναι ομοειδές με τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα και είναι πρόσφορα τοπικά αφού βρίσκονται εντός του ιδίου οικισμού, αλλά μειονεκτεί ως προς την έκταση (4.915,24τμ) έναντι των συγκριτικών.

Όσον αφορά το χρόνο φορολογίας των συγκριτικών (2008), είναι πολύ κοντά στο χρόνο φορολογίας του κρινόμενου (2009).

Επειδή τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα συγκριτικά στοιχεία, σύμφωνα με την από 10-07-2020 έκθεση ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, δεν είναι πρόσφορα χρονικά, αφού αφορούν δηλώσεις ετών 2004, 2005, 2012 & 2015 και συγκεκριμένα:

α) δηλώσεις Φ.Μ.Α. ετών 2004 & 2005, με αξίες σε χρόνο πολύ προγενέστερο του χρόνου φορολόγησης (2009),

β) δήλωση Φ.Μ.Α. έτους 2012, που αφορά μεταβίβαση αγροτεμαχίου, συνεπώς δεν είναι ομοειδές με το κρινόμενο οικόπεδο και

γ) δήλωση Φ.Μ.Α. έτους 2015, που αφορά οικόπεδο μη οικοδομήσιμο, συνεπώς μειονεκτεί έναντι του κρινόμενου.

Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερθέντα, απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί χρήσης ανεπαρκών και απρόσφορων συγκριτικών στοιχείων από τον έλεγχο.

Επειδή ο προσφεύγων στην προσφυγή του αναφέρει ότι η αξία του ακινήτου, όπως προκύπτει από το εκκαθαριστικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2020, είναι κατά πολύ μικρότερη (69,50€/τμ) διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4223/2013, για τον προσδιορισμό της αξίας των οικοπέδων εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού, λαμβάνονται υπόψη οι κατώτερες τιμές Σ.Α.Ο. και Σ.Οικ. του οικείου Δήμου ή της οικείας Περιφερειακής Ενότητας, συνεπώς δεν γίνεται δεκτός αυτός ο ισχυρισμός.

Επειδή, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001 περί φορολογίας κληρονομιών, του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου καθορίζονται οι φορολογικές διαδικασίες έκδοσης καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων

ελέγχου, καθώς και των διατάξεων του Ν.4509/2017 βάσει του οποίου υπολογίζονται οι προσαυξήσεις και γενικότερα ότι ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση 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 Η αιτιολογία 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.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων, δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστωμένα.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη επακριβούς αναφοράς της θέσης του κρινόμενου ακινήτου στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και στην έκθεση ελέγχου, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι, ορθά προσδιορίστηκε από την προϋσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ η αγοραία αξία του επίμαχου οικοπέδου, εκτάσεως 4.915,24τμ στο ποσό των 327.682,66€ (4.915,24τμ χ 2/3 χ 100,00€/τμ) και εκδόθηκε η με αριθ./10-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

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 **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./20-08-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./10-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/10-07-2020

Διαφορά φόρου	1.626,12€
Πρόσθετος φόρος Ν.4509/2017	1.596,52€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.222,65€

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της