



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

24/01/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

179

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας αιτείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 30-09-2021 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 879,79 €, πλέον πρόσθετος φόρος (επεικέστηρη κύρωση άρθρου 49 Ν. 4509/2017) ποσού 953,69 €, ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή 1.833,48 €.

Ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης (υπ' αριθ. /2009) κληρονόμος του πατέρα του του - Α.Φ.Μ., ο οποίος απεβίωσε στις 21-10-2009, υπέβαλε, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, την από 22-02-2010 εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, (αρ. δήλωσης /10, αρ. φακέλου Θ-..... /09), για ακίνητα στον οικισμό και στη συνέχεια υπέβαλε την υπ' αριθ. /10 1η τροποποιητική δήλωση προκειμένου να δηλωθούν οι ακριβείς εκτάσεις των ανωτέρω ακινήτων. Κατόπιν, υπέβαλε, μαζί με τους λοιπούς κληρονόμους, ήτοι την του του με ΑΦΜ - κόρη, την υπ' αριθ. /11, 2η τροποποιητική δήλωση προκειμένου να δηλωθεί ένα επιπλέον ακίνητο, ήτοι μια αποθήκη.

Για τις ως άνω δηλώσεις διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ' αριθ. /2020 αρχικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. Ο έλεγχος έκρινε την αξία των κτισμάτων που προσδιορίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια, ήτοι της αποθήκης, ως ειλικρινή. Η διαφορά φόρου προέκυψε στα δηλωθέντα οικόπεδα εκτάσεως 1.278,49 τ.μ., 896,89 τ.μ., 955,04 τ.μ. και 1.950,31 τ.μ. εντός του οικισμού Δ.Δ., περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται μέχρι σήμερα το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (ν. 1249/1982). Για τον προσδιορισμό της αξίας ο έλεγχος έλαβε υπόψη, ως συγκριτικά στοιχεία, τις παρακάτω δηλώσεις Φ.Μ.Α.:

- α) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ. /2008 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.013,20 τ.μ. στην ίδια θέση (εντός οικισμού) προς 99,00 €/τ.μ.
- β) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ. /2008 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 344,67 τ.μ. στην ίδια θέση (εντός οικισμού) προς 94,00 €/τ.μ.
- γ) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ. /2009 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.050,00 τ.μ. στη θέση ή προς 93,00 €/τ.μ.
- δ) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ. /2009 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.108,47 τ.μ. στη θέση προς 75,00 €/τ.μ.
- ε) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ. /2009 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.108,47 τ.μ. στη θέση (γύφτικα) προς 65,00 €/τ.μ.

Ο έλεγχος αναφέρει πως τα κρινόμενα οικόπεδα πλεονεκτούν ελαφρώς, χρονικά σε σχέση με τα α και β συγκριτικά στοιχεία και πλεονεκτούν λόγω θέσης με τα γ, δ, ε συγκριτικά στοιχεία.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των κρινόμενων οικοπέδων ακολούθως:

- Α) Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου έκτασης 1.278,49 τ.μ.

75,00 € * 1.278,49 τ.μ.= 95.886,75 € έναντι δηλωθείσας 71.250,00 €

Β) Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου έκτασης 896,89 τ.μ.

75,00 € * 896,89 τ.μ.= 67.266,75 € έναντι δηλωθείσας 51.000,00 €

Γ) Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου έκτασης 955,04 τ.μ.

75,00 € * 955,04 τ.μ.* 999/1000 = 71.556,37 € έναντι δηλωθείσας 53.700,00 €

Δ) Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου άρτιου και μη οικοδομήσιμου έκτασης 1.950,31 τ.μ.

65,00 € * 1.950,31 τ.μ. = 126.770,15 € έναντι δηλωθείσας 97.500,00 €

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	362.872,74
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	362.872,74

Κατόπιν των ανωτέρω, η δήλωση κρίθηκε ανακριβής και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερο καθεστώς κατά τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017) λόγω ανακρίβειας για τον προσφεύγοντα. Επομένως ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝ. ΜΕΡΙΔΑΣ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	362.872,74	2.678,72	1.798,93	879,79	883,04	1.762,83

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η από 24-08-2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ' αρ. πρωτ./2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./2020 έγγραφό του, ο προσφεύγων υπέβαλε τις ενστάσεις-αντιρρήσεις του, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των εν λόγω οικοπέδων διότι τα συγκριτικά που χρησιμοποιήθηκαν ήταν οικοδομήσιμα σε αντίθεση με τα επίμαχα οικόπεδα τα οποία βάσει των εγκυκλίων 1/2010 και 3/2010 δεν είναι οικοδομήσιμα. Οι ανωτέρω ενστάσεις δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Μετά το πέρας του ελέγχου, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθ./12-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ./2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας και όριζε την εκ νέου έκδοση της καταλογισθείσας πράξης, λαμβάνοντας υπόψη και την υπ' αριθ./2008 απόφαση του ΣτΕ και τις υπ' αριθ./2010 και/2010 οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του από 24-4 3/5. 1985 Π.Δ. (ΦΕΚ 181 Δ), οι οποίες εκδόθηκαν μετά την ως άνω απόφαση του ΣτΕ.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθ./2021 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκειμένου να γίνει επανάληψη της διαδικασίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013. Ο έλεγχος λαμβάνοντας όλα τα ανωτέρω εμμένει στις αρχικές αξίες των 75 €/ τ.μ. και 65 €/ τ.μ. και προσδιόρισε τα εξής για τον προσφεύγοντα:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝ. ΜΕΡΙΔΑΣ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
ΜΑΡΚΕΛΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ	362.872,74€	2.678,72€	1.798,93€	879,79€	953,69€	1.833,48€

Με το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφό του, ο προσφεύγων υπέβαλε εκ νέου τις αντιρρήσεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 25-08-2021 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών και Προσδιορισμού της Αγοραίας Αξίας της Κληρονομιάς Περιουσίας του ν. 3634/2008, της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η Φορολογική αρχή δεν εξέτασε εκ νέου την υπόθεση υπό το πρίσμα της με αριθ. 1828/2008 απόφασης του ΣτΕ και των σχετικών εγκυκλίων όπως όριζε η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. 557/2021 απόφασή της.
- Η Φορολογική αρχή συνομολογεί ότι τα στοιχεία που έλαβε υπόψη αφορούν ακίνητα για τα οποία είχε εκδοθεί οικοδομική άδεια, σε αντίθεση με τα οικοπέδα του ίδιου.
- Ο ίδιος δεν είχε καμία υποχρέωση αναφοράς των επελθουσών μεταβολών στην οικοδομησιμότητα των οικοπέδων, στη με αριθ./2013 συμβολαιογραφική πράξη αποδοχής κληρονομιάς του Συμβολαιογράφου, διότι αυτό δεν είχε καμία επίπτωση στην εκτίμηση της φορολογικής αρχής.
- Η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου αλυσιτελώς προβάλλει το επιχείρημα ότι ο οικισμός έχει πάνω από 2.000 κατοίκους, διότι δεν είχε αυτόν τον πληθυσμό τότε, αλλά και σε κάθε περίπτωση τα οικοπέδα παραμένουν μη οικοδομήσιμα.
- Ο χαρακτηρισμός της δήλωσης ως ανακριβούς δεν ευσταθεί διότι ο ίδιος δεν όφειλε αλλά ούτε είχε και την δυνατότητα να γνωρίζει την πραγματική αξία των οικοπέδων και δεν υπάρχει ούτε δόλος ούτε αμέλεια από μέρους του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επibολή φόρου

«1. Επibάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

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.

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

«Α. Αγοραία αξία

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 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 μέσο.

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.»

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 €...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 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:

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών, γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101, δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.2 του Ν.1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται 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 παροχήςη 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 εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2009) του κληρονομούμενου του, ο οποίος απεβίωσε την 21-10-2009, κατόπιν της με αριθ. 557/2021 απόφασης της Υπηρεσίας μας. Ο γιος του, του, με Α.Φ.Μ., ως εκ διαθήκης κληρονόμος, με τις με αριθ./2010,/2010 και/2011 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, δήλωσε διάφορα περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τέσσερα οικόπεδα εντός του οικισμού του Δ.Δ.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 25-08-2021 έκθεση ελέγχου, τα επίμαχα οικόπεδα προήλθαν εν ζωή του θανόντα, από κατάτμηση ενός οικοπέδου εκτάσεως 5.469,31 τ.μ. με πρόσοψη επί ασφαλτοστρωμένης δημοτικής οδού, εντός του Δ.Δ. και βρίσκονται εντός του πυκνοδομημένου τμήματος οικισμού σύμφωνα με το τοπογραφικό διάγραμμα, όπως προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα. Προ της κατάτμησης σε τέσσερα τμήματα, το οικόπεδο ήταν άρτιο και οικοδομήσιμο, ενώ μετά την κατάτμηση το τέταρτο τμήμα κατέστη άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο σύμφωνα με το από 3-5-85 ΠΔ, διότι δεν προέκυψε πρόσοψη όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα έκθεση του πολιτικού μηχανικού

Επειδή, με το με αριθ./2005 έγγραφο της Πολεοδομίας (υπ' αριθ./2005 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου), επετράπη η παραχώρηση σε κοινή χρήση λωρίδα εδάφους, η οποία μεταγράφηκε με αριθ.

Επειδή, με τις παρ. 2 και 3 του αρ. 6 του από 24/4-3/5/1985 Π.Δ. ορίστηκαν οι προϋποθέσεις και η διαδικασία παραχώρησης εδαφικών λωρίδων και θέσεως αυτών σε κοινή χρήση, προκειμένου να καταστούν οικοδομήσιμα, οικόπεδα που βρίσκονται σε οικισμούς με πληθυσμό μέχρι 2.000 κατοίκους και δεν έχουν πρόσβαση σε κοινόχρηστο χώρο.

Επειδή, η με αριθ. 1828/2008 απόφαση του ΣτΕ, έκρινε τις ανωτέρω διατάξεις του Π.Δ. ανίσχυρες διότι αντίκεινται στο αρ. 24 του Συντάγματος.

Επειδή, οι με αριθ. 1/2010 και 3/2010 εγκύκλιοι του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής που επικαλείται ο προσφεύγων αφορούν σε μη οικοδομήσιμα ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε οικισμούς κάτω των 2.000 κατοίκων.

Επειδή, σύμφωνα με την επίσημη απογραφή του έτους 2011 (α/α), οι κάτοικοι του Δ.Δ. ήταν 2.860.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω εγκυκλίους τα επίμαχα οικόπεδα, δύναται να οικοδομηθούν με την προϋπόθεση να εκπονηθούν και να προωθηθούν προς έγκριση τμηματικές πολεοδομικές μελέτες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 19 του ν. 2508/1997.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, δεν είχε εφαρμογή στην ως άνω περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση των οικοπέδων εκτάσεως, έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή για την εκτίμηση των ανωτέρω οικόπεδων, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονική παροχής και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και ειδικότερα τα κάτωθι:

α) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ./2008 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.013,20 τ.μ. στην ίδια θέση (εντός οικισμού), προς 99,00 €/τ.μ.

β) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ./2008 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 344,67 τ.μ. στην ίδια θέση (εντός οικισμού), προς 94,00 €/τ.μ.

γ) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ./2009 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.050,00 τ.μ. στη θέση ή προς 93,00 €/τ.μ.

δ) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ./2009 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.108,47 τ.μ. στη θέση προς 75,00 €/τ.μ.

ε) Δήλωση Φ.Μ.Α. υπ' αριθ./2009 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.108,47 τ.μ. στη θέση (γύφτικα) προς 65,00 €/τ.μ.

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., τα κρινόμενα οικόπεδα πλεονεκτούν ελαφρώς, χρονικά σε σχέση με τα α και β συγκριτικά στοιχεία και πλεονεκτούν λόγω θέσης με τα γ, δ, ε συγκριτικά στοιχεία, προσδιορίζοντας έτσι την αξία ανά τ.μ. στα χαμηλότερα επίπεδα, ήτοι 65,00 €/τ.μ. και 75,00 €/τ.μ. από τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία. Επομένως, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των κρινόμενων οικοπέδων ως ακολούθως:

Α) Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο έκτασης 1.278,49 τ.μ.

$75,00 \text{ €} \times 1.278,49 \text{ τ.μ.} = 95.886,75 \text{ €}$ έναντι δηλωθείσας 71.250,00 €

Β) Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο έκτασης 896,89 τ.μ.

$75,00 \text{ €} \times 896,89 \text{ τ.μ.} = 67.266,75 \text{ €}$ έναντι δηλωθείσας 51.000,00 €

Γ) Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο έκτασης 955,04 τ.μ.

$75,00 \text{ €} \times 955,04 \text{ τ.μ.} \times 999/1000 = 71.556,37 \text{ €}$ έναντι δηλωθείσας 53.700,00 €

Δ) Οικόπεδο άρτιο και μη οικοδομήσιμο έκτασης 1.950,31 τ.μ.

$65,00 \text{ €} \times 1.950,31 \text{ τ.μ.} = 126.770,15 \text{ €}$ έναντι δηλωθείσας 97.500,00 €

Επειδή, τρία από τα πέντε συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο, αφορούν οικόπεδα στην ίδια θέση με τα κρινόμενα και οικοδομήσιμα, οι αξίες των οποίων είχαν προσδιορισθεί οριστικώς σε 99 €/τ.μ., 94 €/τ.μ. και 93 €/τ.μ..

Επειδή, η πληροφορία για την ύπαρξη ή μη οικοδομικών αδειών, δεν δύναται να αντληθεί από τα στοιχεία των δηλώσεων που λήφθησαν υπόψη ως συγκριτικά στοιχεία, διότι δεν υπάρχει υποχρεωτική αναφορά σε αυτές, σύμφωνα και με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1242/1920, για τον προσδιορισμό της αξίας των μη οικοδομήσιμων οικοπέδων που δύνανται ή δεν δύνανται να τακτοποιηθούν, λαμβάνεται υπόψη μειωτικός συντελεστής 20% ή 30% επί της αξίας τους αντίστοιχα και απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομίας για την δυνατότητα ή μη της τακτοποίησης.

Επειδή, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι με αριθ. 1/2010 και 3/2010 εγκύκλιοι του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής έχουν εφαρμογή στα κρινόμενα οικόπεδα και ότι εκείνα στερούνται οικοδομησιμότητας, ο έλεγχος έχει προσδιορίσει ορθά τις αξίες των υπό κρίση ακινήτων σε 75 €/τ.μ. και 65 €/τ.μ. λαμβάνοντας υπόψη τους ανάλογους μειωτικούς συντελεστές, ήτοι $99 \text{ €} \times 80\% = 75 \text{ €}$ και $94 \text{ €} \times 80\% = 74,40 \text{ €}$.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι

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 απέφυγε 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.....

Άρθρο 2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

.....4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 58 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 που προκύπτει προς καταβολή 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 την ΠΟΛ. 1003/2018 διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 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 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.....»

Επειδή, έχουν εφαρμοσθεί οι διατάξεις του άρθρ. 49§1 του ν. 4509/2017 για την επιεικέστερη μεταχείριση του προσφεύγοντα όπως παρουσιάζεται παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)= (Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	Άρθρο 1 Ν.2523/1997 120%	Άρθρο 58, 58 ^Α ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%	Τόκοι Άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. 58,40%	Σύνολο Προστίμου παρ. 1 αρ. 49 ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.055,75 €	513,80 €	439,89€	953,69 €	953,69 €

Επειδή, η Φορολογική αρχή εξέτασε εκ νέου την υπόθεση υπό το πρίσμα της με αριθ. 1828/2008 απόφασης του ΣτΕ και των σχετικών εγκυκλίων όπως όριζε η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. 557/2021 απόφασή της, και η Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε εύλογη αξία, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραμέτρους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 25-08-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός, αριθ., και την επικύρωση/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2009

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	1.798,93 €	2.678,72 €	2.678,72 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	1.798,93 €	1.798,93 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	879,79 €	879,79 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΑΙ ΤΟΚΟΙ ΑΡ. 53 ΤΟΥ Ν.4174/2013	-	953,69 €	953,69 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.543,47 €	1.833,48 €	1.833,48 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.