



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1303

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κατοίκουως κληρονόμου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κατοίκου κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου, αριθμ. δηλώσεων), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, 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 υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου, αριθμ. δηλώσεων), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου του κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 1.326,89 €, πλέον 663,45 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 1.990,34 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει οι επισημάνσεις ότι «στον οφειλόμενο φόρο κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΚληρ, και ότι «ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας, κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη προσδιορισμού, ήτοι

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία τριών (3) εκ των ακινήτων της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου και συγκεκριμένα των περιγραφόμενων:

- (i) υπό(εν μέρει) στην ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι είναι ανακριβής η δηλωθείσα περιγραφή του κτίσματος (η πραγματική επιφάνεια του κτίσματος είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας και γενικά η πραγματική του εικόνα είναι διαφορετική από τη δηλωθείσα (υφίστανται επιπλέον, μη δηλωμένοι, χώροι))·
- (ii) υπόστην ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι είναι εντός οικισμού και συνιστά οικόπεδο· και
- (iii) υπό(εν μέρει) στην ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφορικά με το οποίο κρίθηκε ότι μόνο τμήμα του συνολικής έκτασης 755,29 τ.μ. είναι εκτός σχεδίου πόλεως, εκτός ΓΠΣ και εκτός οικισμού και όχι και τμήμα του συνολικής έκτασης 903,40 τ.μ., για το οποίο κρίθηκε ότι είναι εντός οικισμού.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Ανυπαρξία ανακρίβειας.

2) Αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

3) Εφαρμογή του κανόνα

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας προς ανάπτυξη των θέσεων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με το περιγραφόμενο υπόστην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητο της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου για το οποίο κρίθηκε ότι είναι ανακριβής η δηλωθείσα περιγραφή του κτίσματος και συγκεκριμένα ότι η πραγματική επιφάνεια του κτίσματος είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας και γενικά η πραγματική του εικόνα είναι διαφορετική από τη δηλωθείσα (υφίστανται επιπλέον, μη δηλωμένοι, χώροι). Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, την επιπλέον προσδιορισθείσα από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (σε σχέση με τη δηλωθείσα από αυτήν) αξία για το εν λόγω κτίσμα συνολικού ύψους 7.341,47 €.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2018 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2018 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**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 τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. Α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 29.1.2018, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**Α. Αγοραία αξία. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊόντος ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης

στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ (ίδια κατά περιεχόμενο με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «**Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.**»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ρητά στις σελ. 19-20 της συμπεροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, η αξία των περιγραφόμενων υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, «...προσδιορίζεται με τα συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. Πύργου».

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν είναι ανακριβής η ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ και συγκεκριμένα ότι:

α) Αναφορικά με το περιγραφόμενο υπόστην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητο της κληρονομιαίας περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου δεν έγινε ορθή εκτίμηση, διότι αφορά τελείως διαφορετικά μη συγκρίσιμα ακίνητα.

Η δήλωση αξίας του ακινήτου βασίστηκε στις αντικειμενικές αξίες και τιμές ζώνης που έχουν καθοριστεί από τις αρμόδιες αρχές και βάσει φύλλων υπολογισμού που συνέταξε προς τούτο συμβολαιογράφος. Η δήλωση αυτή έτυχε ελέγχου της αρμόδιας προς τούτο Δ.Ο.Υ. και έγινε αποδεκτή.

Το κληρονομούμενο βρίσκεται σε πολύ μεγάλη απόσταση από το συγκριτικό στοιχείο και κυρίως δεν έχει άμεση πρόσβαση σε οδό, όπως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες. Συνεπώς, και μόνο από αυτό αποδεικνύεται το εσφαλμένο της εκτίμησης.

Από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες προκύπτει ότι το συγκριτικό στοιχείο της θέσης είναι πολύ μακριά, σε χαμηλό υψόμετρο και όχι στο βουνό, όπως το κληρονομούμενο.

Για την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας ενός ακινήτου πρέπει αυτή να αποδεικνύεται με βάση όμοιο σε θέση, έκταση και ιδιότητες ακίνητο, όμορο του κληρονομούμενου, και να δικαιολογείται με βάση το πότε αυτό μεταβιβάστηκε και αν έχει τα ίδια και ποια χαρακτηριστικά (πρόσοψη σε οδό, ύπαρξη καλλιέργειας μονοετούς ή πολυετούς, άρδευση κ.λπ.).

Συνεπώς, δεν μπορεί να αποτελεί εν προκειμένω νόμιμη αιτιολογία χαρακτηρισμού ανακρίβειας της δήλωσης το συγκριτικό που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Πύργου και το οποίο είναι, όπως αναφέρει στην έκθεσή της, οικόπεδο σε οικισμό και όχι ελαιώνας, όπως το κληρονομούμενο, και η σχετική πράξη μεταβίβασής του έγινε δύο έτη μετά από το 2018. Καταρχήν, είναι πιθανό το 2020 να αυξήθηκαν οι αγοραίες αξίες στην περιοχή και αυτό ως οικόπεδο να έχει τελείως διαφορετική αξία σε σχέση με έναν ελαιώνα.

Περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Πύργου δεν εξέτασε διόλου ούτε έλαβε υπόψη της το ότι δεν έχει πρόσοψη σε οδό ο ελαιώνας.

β) Αναφορικά με το περιγραφόμενο υπόστην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητο της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου δεν έγινε ορθή εκτίμηση, διότι αφορά τελείως διαφορετικά μη συγκρίσιμα ακίνητα.

Η δήλωση αξίας του ακινήτου βασίστηκε στις αντικειμενικές αξίες και τιμές ζώνης που έχουν καθοριστεί από τις αρμόδιες αρχές και βάσει φύλλων υπολογισμού που συνέταξε προς τούτο συμβολαιογράφος. Η δήλωση αυτή έτυχε ελέγχου της αρμόδιας προς τούτο Δ.Ο.Υ. και έγινε αποδεκτή.

Είναι παράλογο το μεγαλύτερο μέρος του ακινήτου να έχει χαμηλή αξία και ένα τμήμα του να έχει πολλαπλάσια.

Από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες προκύπτει ότι το συγκριτικό στοιχείο της θέσης είναι πολύ μακριά, σε χαμηλό υψόμετρο και όχι στο βουνό, όπως το κληρονομούμενο.

Για την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας ενός ακινήτου πρέπει αυτή να αποδεικνύεται με βάση όμοιο σε θέση, έκταση και ιδιότητες ακινήτου. Το συγκριτικό που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Πύργου είναι, όπως αναφέρει στην έκθεσή της, οικόπεδο σε οικισμό και όχι ελαιώνας, όπως το κληρονομούμενο. Συνεπώς, και από μόνο του δεν αποτελεί ικανό στοιχείο για σύγκριση και πρέπει να ακυρωθεί η εν λόγω εκτίμηση.

Όπως πληροφορήθηκε από τον Πρόεδρο της κοινότητας, δεν γίνονται στην περιοχή αγοραπωλησίες εδώ και πολλά χρόνια, επειδή αυτή δεν είναι τουριστική. Όλες οι μεταβιβάσεις αφορούν κληρονομικές διαδοχές. Ακόμη και το συγκριτικό στοιχείο που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Πύργου δεν προέρχεται από αγοραπωλησία, οπότε θα υπήρχε πραγματική εικόνα προσφοράς και ζήτησης. Και αυτό από κληρονομιά προέρχεται και η αξία προσδιορίστηκε αυθαίρετα με σκοπό τον καταλογισμό φόρων.

Συνεπώς, και από μόνο του το επικαλούμενο από τη Δ.Ο.Υ. Πύργου συγκριτικό στοιχείο δεν αποτελεί ικανό στοιχείο για σύγκριση και πρέπει να ακυρωθεί η εν λόγω εκτίμηση. Αντίθετα, υπάρχει απόκλιση σημαντική και από τις αντικειμενικές αξίες της περιοχής, με βάση τις οποίες δηλώθηκε η αξία του. Συναφώς η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1079/2004.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα

α) όχι μόνο δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα συγκεκριμένα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, το πώς (ήτοι επί ποιας συγκεκριμένα βάσης), υπό το πρίσμα των ως άνω επικαλούμενων από αυτήν παραμέτρων (αν ήθελε υποτεθεί ότι αυτές πράγματι συντρέχουν), προέκυπτε κατά την 29.1.2018 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου· κρίσιμη, κατά τα ανωτέρω, ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση («κρίσιμος χρόνος φορολογίας»)), ειδικά για τα περιγραφόμενα υπό**και**στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητα (οικόπεδο το πρώτο και κατά ποσοστό 54,47% εντός οικισμού το δεύτερο και όχι αμφότερα αγροτεμάχια, όπως προβάλλει και είχε δηλώσει με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ η προσφεύγουσα) της κληρονομιαιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου η επικαλούμενη από αυτήν ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της αξίας που προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (46.170,90 € για το πρώτο και 36.136,00 € + 7.422,99 € για το δεύτερο) και της δηλωθείσας με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ ως (κατά τη γνώμη της) πραγματικής («αγοραίας») αξίας τους (3.487,05 € για το πρώτο και 6.085,69 € + 7.422,99 € για το δεύτερο), αλλά

β) ούτε καν επικαλείται άλλο/-α συγκριτικό/-ά στοιχείο/-α, πιο πρόσφορο/-α σε σχέση με αυτό που χρησιμοποίησε ο υπό κρίση έλεγχος (με δεδομένο ότι, όπως προεκτέθηκε και σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα ρητώς στις σελ. 19-20 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι η αξία των περιγραφόμενων υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων (οικόπεδο το πρώτο και κατά ποσοστό 54,47% εντός οικισμού το δεύτερο και όχι αμφότερα αγροτεμάχια, όπως προβάλλει και είχε δηλώσει με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ η προσφεύγουσα) της κληρονομιαιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία),

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της αυτός. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση υπόθεση αντιστράφηκε αδικαιολόγητα το βάρος απόδειξης και ειδικότερα ότι η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στο βάρος της να αποδείξει την αποδιδόμενη παράβαση, συγκεκριμένα δε αγνόησε α) το ότι τα κληρονομούμενα είναι ελαιώνες και όχι οικόπεδα, β) η πώληση του συγκριτικού είναι μεταγενέστερη, γ) βρίσκονται σε τελείως διαφορετικές περιοχές και απόσταση και δ) το ένα ακίνητο στη θέσηείναι τυφλό.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα:

α) δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα συγκεκριμένα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, το πώς (ήτοι επί ποιας συγκεκριμένα βάσης), σε περίπτωση που ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ λάμβανε υπόψη τις ως άνω επικαλούμενες από αυτήν υπό (α)-(δ) παραμέτρους (αν ήθελε υποτεθεί ότι, εφόσον πράγματι συντρέχουν, δεν τις έλαβε υπόψη του), θα προέκυπτε κατά την 29.1.2018 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου· κρίσιμη, κατά τα

ανωτέρω, ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση («κρίσιμος χρόνος φορολογίας»)), ειδικά για τα περιγραφόμενα υπό**και** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακίνητα της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, η επικαλούμενη από αυτήν ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της αξίας που προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ (46.170,90 € για το πρώτο και 36.136,00 € + 7.422,99 € για το δεύτερο) και της δηλωθείσας με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ ως (κατά τη γνώμη της) πραγματικής («αγοραίας») αξίας τους (3.487,05 € για το πρώτο και 6.085,69 € + 7.422,99 € για το δεύτερο), και κυρίως

β) δεν επικαλείται άλλο/-α συγκριτικό/-ά στοιχείο/-α, πιο πρόσφορο/-α σε σχέση με αυτό που χρησιμοποίησε ο υπό κρίση έλεγχος (με δεδομένο ότι, όπως προεκτέθηκε και σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα ρητώς στις σελ. 19-20 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι η αξία των περιγραφόμενων υπό**και 16** στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων (οικόπεδο το πρώτο και κατά ποσοστό 54,47% εντός οικισμού το δεύτερο και όχι αμφότερα αγροτεμάχια, όπως προβάλλει και είχε δηλώσει με την ως άνω οικεία δήλωσή της ΦΚληρ η προσφεύγουσα) της κληρονομιάς περιουσίας του ως άνω κληρονομούμενου, προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία),

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της αυτός. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «*Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «*1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει **ελλιπή** δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, β) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις **φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' , β' , γ' , δ' , στ' και ιγ' της παρ. 1, β) [...].***»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. α' και θ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «*Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές***

παραβάσεις σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία**, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α΄). [...]. **Ελλιπής δήλωση** είναι η δήλωση, η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία, στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων, στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). [...]. β) [...]. θ) Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου. Στις φορολογίες κεφαλαίου [κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)] και στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφόσον ο φορολογούμενος διαπραξεί οποιαδήποτε από τις παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ , β΄ , γ΄ , δ΄ και στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (δηλαδή αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα ή **υποβάλει ελλιπή φορολογική δήλωση** ή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα [...]), τότε επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων. [...]. Το πρόστιμο επιβάλλεται, σύμφωνα με τα ισχύοντα, στο έτος που δημιουργείται η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης. ι) [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της επιβλήθηκε πρόσθετος ΦΚληρ 50% του κύριου ΦΚληρ, πλην όμως θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 100,00 € σύμφωνα με τη σχετική ευμενέστερη διάταξη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί το ζήτημα της εφαρμογής ή μη μιας ευνοϊκότερης για το φορολογούμενο πρόσωπο διάταξης σε σχέση με κάποια άλλη ανακύπτει μόνο σε περίπτωση που η πρώτη είναι μεταγενέστερη της δεύτερης, κάτι που δε συντρέχει στην περίπτωση της διάταξης του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ και εκείνων του άρθρου 54 ΚΦΔ, που θεσπίστηκαν την ίδια χρονική στιγμή. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ως κληρονόμου του, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ΄ αυτήν, **και την επικύρωση** της υπ΄ αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (αριθμ. φακέλου).

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Σύνολο μερίδας προσφεύγουσας	840.627,77	853.896,07	853.896,07	13.268,90
Αναλογών ΦΚληρ	34.062,78	35.389,67	35.389,67	1.326,89
Διαφορά κυρίου ΦΚληρ	-	1.326,89	1.326,89	1.326,89
ΠΛΕΟΝ Προστίμου ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	-	663,45	663,45	663,45
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-	1.990,34	1.990,34	1.990,34

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.