



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Καλλιθέα 19/09/2016

Αριθμός απόφασης:3153

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

**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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας,, ΑΦΜ, κατοίκουεπί της οδού, κατά της υπ'αριθμ.....Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας την 28-10-1998, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ'αριθμ.....Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας την 28-10-1998, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόέκθεση ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.,

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ.....**Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας την 28-10-1998, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα φόρος κληρονομιάς ποσού 190.272 δρχ (558,39 ευρώ) πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 228.326 δρχ (670,07 ευρώ) ήτοι συνολικό ποσό **1.228,46 ευρώ**.

Πιο συγκεκριμένα στις 28-10-1998 απεβίωσε χωρίς διαθήκη οο οποίος άφησε μοναδικούς κληρονόμους την σύζυγό τουκατά το $\frac{1}{4}$ και την κόρη τουκατά τα $\frac{3}{4}$ οι οποίες υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ'αριθμ...../1999 δήλωση φόρου κληρονομιάς. Διενεργήθηκε έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων περί φόρου κληρονομιάς και σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ανακρίβεια κατά την υποβολή της υπ'αριθμ...../1999 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ.....,...../2007 και/2007 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις οποίες η προσφεύγουσα υπέβαλε τις από 06/03/2008 προσφυγές επί των οποίων εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ'αριθμ.καιαποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 2^ο Μονομελές) σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι υπ'αριθμ.....,...../2007 και/2007 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης και ανέπεμψαν την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί η εν λόγω διαδικασία.

Κατόπιν αυτών και δυνάμει της υπ'αριθμ...../16-09-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε συνεπεία των υπ'αριθμ.....καιαποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 2^ο Μονομελές) διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας και κατόπιν τηρήσεως της διαδικασίας της κλήσης προς ακρόαση συντάχθηκε η απόέκθεση ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) και βάσει των διαπιστώσεων αυτής εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /16 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Τα ακίνητα που δηλώθηκαν με την υπ'αριθμ...../1999 δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι :

- 1)Οικόπεδο εκτάσεως 2.217,00 τ.μ. που βρίσκεται εντός του οικισμού στη θέση με την εντός αυτού διώροφη οικοδομή επιφ. του ισογείου 75,00 τ.μ. και του Α' ορόφου 120,00 τ.μ. . Για το ακίνητο αυτό και για το μερίδιό της η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε απαλλαγή Α' κατοικίας.
- 2)Το $\frac{1}{2}$ εξ' αδιαιρέτου αγρού εκτάσεως 2.500,00 τ.μ. στη θέσηκτημ. περιφέρειας
- 3)Το $\frac{1}{2}$ εξ' αδιαιρέτου οικοπέδου εκτάσεως 200 τ.μ. στη θέση με την εντός αυτού διώροφη οικία επιφ. του ισογείου 30,00 τ.μ. και του Α' ορόφου 50,00 τ.μ.
- 4)Αγρός εκτ.200,00 τ.μ. στη θέσητης κτημ. περιφέρειας.....
- 5)Αγρός εκτ.50,00 τ.μ. στη θέση ίδιας περιφέρειας.
- 6)Αγρός εκτ.400,00 τ.μ. στη θέση
- 7)Αγρός εκτ.400,00 τ.μ. στη θέση.....

8)Αγρός εκτ.500,00 τ.μ. στη θέση

Η αξία των κτισμάτων προσδιορίσθηκε με αντικειμενικά κριτήρια σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν.1249/82 και από τον έλεγχο κρίθηκε ειλικρινής. Ενώ για την αξία των οικοπέδων και των αγροτεμαχίων για τα οποία κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας δεν ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη την αντικειμενική αξία της Α' εφαρμογής, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1129/2004 καθώς και συγκριτικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η υπ' αριθμ..... /2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, να απαλλαγεί ολοσχερώς του επιβληθέντος όλως αδικώς, αυθαιρέτως και παρανόμως πρόσθετου φόρου, να θεωρηθεί ότι οι δηλωθείσες αξίες των περιουσιακών στοιχείων είναι πέρα για πέρα ειλικρινείς και να μειωθεί στο προσήκον μέτρο η αξία του ακινήτου που εκ παραδρομής δηλώθηκε πλέον της αγοραίας του αξίας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παράβαση για μη νομική κλήση προς ακρόαση . Η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χωρίς προηγουμένως να την καλέσει νομίμως προς ακρόαση.
- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν της κοινοποιήθηκε ποτέ και σε κάθε περίπτωση δεν της κοινοποιήθηκε νομίμως και κατά του υπό του νόμου διαγραφόμενους τύπους επιδόσεως δικογράφων. Η προσβαλλόμενη πράξη ουδόλως ανέφερε πότε επιδόθηκε και σε ποιον.
- Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται παντελώς της κατά νόμο επιβαλλόμενης προς στήριξη του διατακτικού της αιτιολογίας αφού δεν αναγράφεται σε κανένα σημείο της πράξης γιατί παρέδωσαν σε αυτή, την εν λόγω πράξη η οποία έχει συνταχθεί για λογαριασμό της μητέρας τηςη οποία έχει αποβιώσει από το έτος 2001.
- Διότι όλως εσφαλμένως και κατά πλημμελή εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο η πραγματική και αγοραία αξία των ακινήτων σε αστρονομικά ποσά.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στην δίκαιη δίκη. Το προσβαλλόμενο φύλλο εξεδόθη κατά παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου καθόσον το πρόσθετο τέλος που επιβλήθηκε είναι προφανώς δυσανάλογο της υποτιθέμενης παράβασης.
- Για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου εκτάσεως 2.217,00 τ.μ. που βρίσκεται εντός του οικισμού στη θέση ελήφθησαν από την φορολογική αρχή συγκριτικά στοιχεία από μεταβίβαση οικοπέδου 438 τ.μ. που βρίσκεται επί τηςπρος 20.000 δεχ το τ.μ.. Το εν λόγω ακίνητο ευρίσκεται σε πλεονεκτικότερη περιοχή και δεν έχει καμία σύγκριση με το επίδικο ακίνητο.
- Κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του εν λόγω οικοπέδου δεν ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή σοβαρά μειονεκτήματα αυτού όπως η θέση του και επίσης λόγω του σχήματός του (στενόμακρη λωρίδα) δεν μπορεί να οικοδομηθεί σύμφωνα με την με αριθμ..... (ΦΕΚ.....) απόφαση του Γενικού Γραμματέα περιφέρειας Πελοποννήσου. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της επικαλείται και τα εξής συγκριτικά στοιχεία:

α) εκ των στοιχείων της Δ.Ο.Υ.-..... προκύπτει ότι έκλεισε συμβιβαστικώς φορολογική υπόθεση στην περιοχή στη θέση....., οικόπεδο άρτιο και μη οικοδομήσιμο το οποίο πλεονεκτεί του δικού της ακινήτου σε θέση και δεν είναι εξ' αδιαιρέτου, στην τιμή των 5.700 δρχ το τ.μ..

β) ομοίως στη θέση με αριθμ. φακέλου/98 άρτιο μη οικοδομήσιμο που όμως πλεονεκτεί του επίδικου διότι δεν έχει το βάρος του εξ' αδιαιρέτου που έχει το επίδικο, στην τιμή των 7.600 δρχ το τ.μ. .

- Για το ½ εξ' αδιαιρέτου αγρού εκτάσεως 2.500,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση κτημ. περιφέρειας εκ παραδρομής υπολογίσθηκε στη δήλωση η αξία των 4.800 δρχ το τ.μ. αντί του ορθού των 1.500 δρχ το τ.μ., δεδομένου ότι το εν λόγω ακίνητο μειονεκτεί σε θέση και καλλιέργεια.
- Τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος και αφορούν μεταβιβάσεις αγροτεμαχίων που βρίσκονται στη θέση «.....» του Δ.Δ. και στη θέση «.....» είναι αδόκιμα και ανεδαφικά.
- Η διάταξη που προβλέπει την επιβάρυνση των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 του ν.2523/1997 είναι άδικη και αντισυνταγματική, αντίκειται στις αρχές του δικαίου και στα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα του πολίτη.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει στο κεφ. «ΑΠΟΨΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ..... /2016 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της με το υπ' αριθμ. πρωτ...../22-02-2016 έγγραφο. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κλήσης για παροχή εξηγήσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 5 του ν.4174/2013 ορίζεται:

« Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο

πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη πράξη στάλθηκε από την Δ.Ο.Υ., στην δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας με συστημένη επιστολή με αριθμ.πρωτ..... /08-03-2016, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της περί μη νόμιμης κοινοποίησης απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η μητέρα της προσφεύγουσας....., απεβίωσε την αφήνοντας μοναδική κληρονόμο την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου νόμω υπόχρεη για την καταβολή του φόρου κληρονομιάς που προέκυψε από τον σύζυγοκαι πατέρα της προσφεύγουσας, είναι η προσφεύγουσα, δεδομένο το οποίο αναφέρεται και στον πίνακα «στοιχεία του υπόχρεου» της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αναγραφής αυτού στην προσβαλλόμενη πράξη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ.1 και 2 της ΠΟΛ 1079/27-07-2004 « Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» αναφέρεται:

1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:
α. Όσες αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10, ενότητα Β του Νόμου 2961/2001). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14, παρ. 3 του Νόμου 2579/98).

Β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε

άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του Ν. 2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α.Νόμου 1521/1950).

Γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10, ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομείωσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του».

Επειδή στην με αριθ.1062222/198/0013/27.7.2004 ΠΟΛ.1079 εγκύκλιό με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία, κεφαλαίου αναφέρεται:

«Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη, του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικά προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β) Η αξία κατά το ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά ,την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.»

Επειδή εν προκειμένω για τα ακίνητα που δηλώθηκαν με την υπ'αριθμ...../1999 δήλωσης φόρου η αξία προσδιορίσθηκε με τον υπό κρίση έλεγχο ως κάτωθι :

α/α	ΑΚΙΝΗΤΟ	ΘΕΣΗ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ σε τ.μ.	Ποσοστό ιδιοκτησίας	ΤΙΜΗ σε δρχ	ΑΞΙΑ σε δρχ	ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Οικόπεδο	Οικισμός θέση	2.217,00	100,00%	11000	24.387.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
1 ^α	Οικία	Οικισμός θέση	75.00 ισόγειο και 120 τ.μ. α' όροφος	100,00%		10.721.700	Εντός αντικειμενικού προσδιορισμού

2	Αγρός	Κτηματική Περιφέρεια θέση	2.500,00	50,00%	4800	6.000.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
3	οικόπεδο	200,00	50,00%	3500	350.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
3 ^α	Οικία	30.00 ισόγειο και 50 τ.μ. α' όροφος	50,00%		547.200	Εντός αντικειμενικού προσδιορισμού
4	Αγρός	Κτηματική Περιφέρεια	200,00	100,00%	500	100.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
5	Αγρός	Κτηματική Περιφέρεια	50,00	100,00%	400	20.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
6	Αγρός	Θέση	400,00	100,00%	200	80.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
7	Αγρός	Θέση	400,00	100,00%	200	80.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία
8	Αγρός	Θέση	500,00	100,00%	280	140.000	Εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αμφισβητεί τον προσδιορισμό της αξία των ως άνω ακινήτων και συγκεκριμένα:

1)για το οικόπεδο εκτάσεως 2.217,00 τ.μ. που βρίσκεται εντός του οικισμού στη θέση (με α/α 1 στον ανωτέρω πίνακα) θεωρεί η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία, είναι υπερβολική,
2)για τον αγρό εκτάσεως 2.500,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέσηκτημ. περιφέρειας (με α/α 2 του ανωτέρω πίνακα) αναφέρει ότι η δηλωθείσα από αυτή αξία των 4.800δρχ/τ.μ., ανεγράφη εκ παραδρομής, και ζητά να περιορισθεί στις 1.500 δρχ/τ.μ.

3)για τα υπόλοιπα αγροτεμάχια και την οικία στηνδηλώθηκαν από συναισθηματικούς λόγους και είναι άνευ αξίας και τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι αδόκιμα και ανεδαφικά.

Επειδή ως προς τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου με α/α 1 στον ανωτέρω πίνακα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του εν λόγω ακινήτου βάσει συγκριτικών στοιχείων δεδομένου ότι για το ακίνητο κατά το χρόνο φορολογίας του (1998) δεν ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας

αυτών. Συγκεκριμένα έλαβε υπόψη του το συγκριτικό στοιχείο της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε στις 27-08-1999 και αφορούσε την μεταβίβαση ενός οικοπέδου στην ίδια θέση εκτάσεως 1.345,78 τ.μ., η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά προς **15.500** δρχ/τ.μ. (Φ.Μ.Α. /1999) και με δεδομένα ότι :

α) το υπό κρίση ακίνητο μειονεκτεί λόγω χρόνου φορολογίας ως μη οικοδομήσιμο και λόγω σχήματος (μακρόστενο) και β) η αντικειμενική αξία αυτού όπως αναγράφεται στους πίνακες αντικειμενικής αξίας της Α' εφαρμογής ήταν **10.600** δρχ προσδιόρισε την αξία του ακινήτου προς **11.000** δρχ /τ.μ. . Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία σύμφωνα και εντός των πλαισίων που ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες αφού έλαβε υπόψη τα μειονεκτήματα του εν λόγω ακινήτου που έθεσε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ..... /22-02-2016 υπόμνημά της, ενώ τα συγκριτικά στοιχεία που επικαλείται η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, τα οποία επικαλέστηκε και στο ανωτέρω υπόμνημά της κατά την κλήση προς παροχή εξηγήσεων, κρίθηκαν ήδη από τον έλεγχο και δεν λαμβάνονται υπόψη καθότι ως αναφέρεται στο κεφ. «Ο έλεγχος επί των απόψεων» της οικείας έκθεσης, αφορούν μεταβιβάσεις σε άλλες θέσεις μειονεκτικότερες του κρινόμενου ακινήτου.

Επειδή και για τα κάτωθι ακίνητα :

- Αγρός εκτ.400,00 τ.μ. στη θέση(με α/α 6 στον ανωτέρω πίνακα),
- Αγρός εκτ.400,00 τ.μ. στη θέση (με α/α 7 στον ανωτέρω πίνακα) και
- Αγρός εκτ.500,00 τ.μ. στη θέση (με α/α 8 στον ανωτέρω πίνακα).

ο προσδιορισμός της αξίας έγινε από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα βάσει συγκριτικών στοιχείων που αναφέρονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τα εν λόγω η προσφεύγουσα αμφισβητεί αορίστως χωρίς να επικαλείται σαφή και συγκεκριμένα στοιχεία.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 69 του ισχύοντος ν.118/1973(Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων) ορίζεται:

«Οιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφήν ή την απαρίθμησιν ή τον υπολογισμόν της αξίας των δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, είτε κατά τον υπολογισμόν του φόρου, διορθούνται εντός πενταετίας από της υποβολής της δηλώσεως υπό του αρμοδίου οικονομικού εφόρου, οίκοθεν ή επί τη αιτήσει του φορολογουμένου.».

Επειδή εν προκειμένω η υπ' αριθμ...../1999 δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα την 14/07/1999 και α)για το ½ εξ' αδιαίρετου αγρό εκτάσεως 2.500,00 τ.μ. στη θέσηκτημ. περιφέρειας είχε δηλωθεί αξία 6.000.000 δρχ ήτοι αξία ανά τ.μ. 4.800 δρχ , β) για τον αγρό στην θέσηεκτάσεως 200 τ.μ. είχε δηλωθεί αξία 500δρχ/τ.μ. και γ) για τον αγρό στην θέσηεκτάσεως 50 τ.μ. είχε δηλωθεί αξία 400δρχ/τ.μ. .Για την εν λόγω δήλωση δεν υποβλήθηκε σχετική διόρθωση από την προσφεύγουσα εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας και κατά τον διενεργηθέντα αρχικό έλεγχο η , δηλωθείσα από την προσφεύγουσα, αξία των εν λόγω ακινήτων κρίθηκε από τον έλεγχο ειλικρινής και επ' αυτής δεν προέκυψε φορολογική διαφορά. Ως εκ τούτου οι

σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την αξία των συγκεκριμένων ακινήτων αλυσιτελώς προβάλλονται.

Επειδή στην παρ.1περ (β) του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ορίζεται:.

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...».

Επειδή στην παρ.4 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται:

«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. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των γονικών παροχών, δωρεών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίηση της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).».

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω από τον έλεγχο της υπ'αριθμ...../1999 δήλωση φόρου κληρονομιάς προέκυψε ανακρίβεια κατά την υποβολής της, καθόσον η δηλωθείσα φορολογητέα αξία είναι **7.104.725 δρχ** ενώ η φορολογητέα αξία βάσει ελέγχου προσδιορίσθηκε στο ποσό των **10.910.000 δρχ** , ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκαν οι πρόσθετοι φόροι του ν.2523/1997.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ:..... .

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου (ως νόμω υπόχρεη για την μεταποβιώσασα μητέρα της.....) - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος φορολογίας :1998

Φόρος κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	190.272δρχ	558,39€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	228.326δρχ	670,07€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	418.598δρχ	1.228,46€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).