



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 22/11/2013

Αριθμός απόφασης: 91

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά της υπ' αρ. πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, χρονολογία φορολογίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, χρονολογία φορολογίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση της υπαλλήλου

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος κληρονομιάς ποσού 1.712,49 €.

Με την υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού 1.712,49 €.

Στις υποβλήθηκε στη ΔΟΥ η με αριθμ. δήλωση φόρου κληρονομιάς, για την αποβιώσασα στις, από τον εξ αδιαθέτου κληρονόμο της

Με την εκκαθάριση της δήλωσης σύμφωνα με τις κλίμακες του Ν. 3091/2002 λόγω ποσού, βαθμού συγγένειας και συνυπολογισμού με προγενέστερη γονική παροχή, δεν προέκυψε φόρος.

Στη συνέχεια εξεδόθη το με αριθμ. Δελτίο πληροφοριών προς το Προϊστάμενο ΔΟΥ για έλεγχο της αξίας του ακινήτου, σύμφωνα με την περιγραφή του στη με αριθ. δήλωση κληρονομιάς ήτοι: «τα 4/8 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου εκτάσεως 3.777,65 τμ, που βρίσκεται εκτός σχεδίου αλλά εντός ζώνης του οικισμού, στη θέση του Δήμου, το οποίο τέμνεται σε δύο ανεξάρτητα τμήματα από ασφαλτοστρωμένη οδό, ήτοι τμήμα εμβαδού 1.000,42 τμ μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο και τμήμα εμβαδού 2.777,23 τμ άρτιο και οικοδομήσιμο, με δηλωθείσα αγοραία αξία 15.000 €».

Μετά τον έλεγχο της υπόθεσης από την ΔΟΥ, και σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., εξεδόθη από την Δ.Ο.Υ. η με αριθ. πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε στα 50.998,00 € και προέκυψε διαφορά κύριου φόρου 1.712,49 €. Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο ΦΜΑ (.....)..... οικόπεδο επιφάνειας 766,37 τ.μ., εντός των ορίων του οικισμού του Δήμου

I. Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή ιδιαίτερα σημαντική κρίνεται η απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 4447/2012 αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης. Η απόφαση εκδόθηκε μετά από παραπομπή με την υπ' αριθμ. 3382/2010 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης λόγω σπουδαιότητας. Κρίθηκε συγκεκριμένα ότι λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης αλυσιτελώς προβάλλεται αν δεν αναφέρονται παράλληλα και συγκεκριμένοι ισχυρισμοί τους οποίους θα προέβαλε ενώπιον της Διοίκησης αν είχε κληθεί και θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Σε περίπτωση δε που με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται όχι μόνο η προηγούμενη ακρόαση αλλά και ενδικοφανές στάδιο, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται εφόσον ο διοικούμενος τηρήσει το ενδικοφανές στάδιο και προβάλει του κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της πράξης.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναρμόδιας υπογραφής της προσβαλλόμενης πράξης από την Υποδιευθύντρια Φορολογίας της ΔΟΥ, αντί του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, κρίνεται ως αβάσιμος, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 § 3 Ν. 3283/04 έχουν συσταθεί στις ΔΟΥ υποδιευθύνσεις ελέγχου και φορολογίας που συγκροτούνται από συγκεκριμένα τμήματα και αρμοδιότητες, όπως προσδιορίζονται στην από 19-04-2005 αρ. πρωτ.1041702/4136/ΔΕ-Β' εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων προϊσταμένων ΔΟΥ Α' τάξης στους Υποδιευθυντές ελέγχου και φορολογίας». Βάσει των ανωτέρω διατάξεων έχει εκδοθεί από το Προϊστάμενο της ΔΟΥ η με αρ. σχετική εξουσιοδοτική απόφαση, η οποία και έχει τεθεί κάτω από την υπογραφή της Υποδιευθύντριας Φορολογίας.

II. Όσον αφορά τους ουσιαστικούς λόγους ακυρότητας που επικαλείται ο φορολογούμενος και ειδικά τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.2238/94 «η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο». Η δήλωση ως το ουσιαστικό και κυριαρχικό εισαγωγικό στη φορολογική διαδικασία έγγραφο στοιχείο και πράξη δικαίου με στενή έννοια, ενέχει δεσμευτικότητα για τον υποβάλλοντα υπόχρεο κληρονόμο, όσον αφορά το περιεχόμενο της, συγκρινόμενη, ως αποδεικτικό κατά τον δηλούντα μέσο με εξώδικη ομολογία.

Η δεσμευτικότητα της δήλωσης δεν στερεί από το δηλούντα υπόχρεο, κατά το μέχρι την οριστικοποίηση κατά οιονδήποτε τρόπο, της δήλωσης χρονικό διάστημα, το δικαίωμα να διορθώσει ή βελτιώσει ή και να ανακαλέσει, στο σύνολο ή μερικώς το περιεχόμενο αυτής, εάν και εφ' όσον αιτιολογείται αποδεδειγμένα αυτό.

Εφ' όσον λοιπόν εκ παραδρομής όπως επικαλείται ο προσφεύγων δήλωσε την αξία του ακινήτου ως αγοραία, θα μπορούσε να καταθέσει διορθωτική-τροποποιητική δήλωση με τα ανάλογα αποδεικτικά στοιχεία, ήτοι τοπογραφικό διάγραμμα, έγγραφη γνωμάτευση της δασικής υπηρεσίας, έντυπα ΑΑ ΓΗΣ κλπ και να περιγράψει το ακίνητο με την πραγματική του μορφή.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και εσφαλμένα προσδιορίστηκε η αξία του κληρονομαίου ποσοστού ακινήτου από τη φορολογική αρχή ως οικόπεδο εντός οικισμού κρίνεται αβάσιμος, καθώς οι ορισμοί που παραθέτει ο προσφεύγων δηλαδή η έννοια του οικοπέδου, γηπέδου, κλπ δεν αφορούν τη φορολογική αρχή, διότι ο χαρακτηρισμός και η κατηγορία ακινήτου ώστε να προσδιοριστεί η αξία του αποδεικνύεται αποκλειστικά και μόνο από πρόσφατο τοπογραφικό διάγραμμα με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 651/77 διπλωματούχου μηχανικού που βεβαιώνεται η αρτιότητα του ακινήτου οι όροι δόμησης η απόσταση από τη θάλασσα κλπ θεωρημένη από την αρμόδια πολεοδομία.

Ο έλεγχος ορθά επομένως προσδιόρισε την αξία του ακινήτου με συγκριτικά στοιχεία ως εντός οικισμού ακινήτου αφού, και στο από τοπογραφικό διάγραμμα του διπλωματούχου μηχανικού δηλώνεται:

«1) Γήπεδο εμβαδού επιφανείας 2.777,23 τμ **εντός της ζώνης του οικισμού** Νομού που είναι **κατά παρέκκλιση άρτιο και οικοδομήσιμο** σύμφωνα με τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, όμως η οικοδομησιμότητά του θα κριθεί μετά από έγγραφη γνωμάτευση της Δασικής Υπηρεσίας.

2) Γήπεδο εμβαδού 1.000,42 τμ **εντός της ζώνης του οικισμού** δεν είναι άρτιο και οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις. Αλλά και σύμφωνα με τις οδηγίες για το προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων από τον υπεύθυνο μηχανικό σχεδιασμού του αντικειμενικού συστήματος των αξιών, όπου οι εδαφικές εκτάσεις χωρίζονται στις εντός σχεδίου πόλης ή οικισμών και εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών με τα έντυπα ΑΑ ΓΗΣ προσδιορίζονται τα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμούς ακίνητα, όταν η δόμηση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των εκτός σχεδίου πόλης (ΠΔ 24/85 ΦΕΚ 270/Δ).

Στις άλλες περιπτώσεις ήτοι όταν βρίσκονται εντός οικισμού και εκτός ΑΠΑΑ το οικόπεδο προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία, αλλά και όταν βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού αλλά με ειδικούς όρους δόμησης πάλι με συγκριτικά στοιχεία.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το 2009, πωλήθηκε το άλλο ήμισυ του ακινήτου με αγοράστρια τη και η αξία του προσδιορίστηκε με το σύστημα της αντικειμενικής αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, ήτοι έντυπο ΑΑ ΓΗΣ και η αξία του δεν αμφισβητήθηκε από την ΔΟΥ που παρέλαβε την δήλωση ΦΜΑ απορρίπτεται, καθόσον σε υποθέσεις που αφορούν ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, ελέγχονται τα προσδιοριστικά στοιχεία των δηλώσεων και τα φύλλα υπολογισμού της αξίας των ακινήτων σε συσχετισμό με τα συμβόλαια που υποχρεούνται να αποστέλλουν οι συμβολαιογράφοι και σε περίπτωση διαπίστωσης ανακρίβειας κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου και πράξεις καταλογισμού φόρου, ώστε να περαιωθούν οριστικά και μέσα στις οριζόμενες από τον νόμο προθεσμίες περί παραγραφής (εγκ. διαταγή 1049348/199/Β0013/27-04-1994 ΠΟΛ 1098 & εγκ. διαταγή 1016271/124/Α 0013 ΠΟΛ 1029).

Επίσης, επισημαίνουμε ότι το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου συντάχθηκε με τοπογραφικό του 1997, και όχι με πρόσφατο τοπογραφικό.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η έκθεση ελέγχου βασίστηκε σε συγκριτικό στοιχείο αόριστο και απρόσφορο τοπικά και χρονικά κρίνεται ως αβάσιμος, καθώς ισχύουν οι κάτωθι διατάξεις :

Σύμφωνα με το αρθ. 10 παρ. 1 α' του Ν. 2961/2001 σχετικά με την αγοραία αξία ορίζεται ότι: *«Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπ' όψη 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 απαλλοτρίωση ή δικαστικές διανομές 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 ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο».*

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του άρθρου 2691/2001 *«η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου»*, ήτοι το 2003 στην εν λόγω περίπτωση».

Στην εν λόγω περίπτωση, ο έλεγχος χρησιμοποίησε πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο ήτοι ΦΜΑ Δηλ. και έλαβε υπ' όψη την έκταση του κρινομένου (μείωση συγκριτικού) και το χρονικό πλεονέκτημα (αύξηση συγκριτικού).

Επίσης σύμφωνα με την ένταξη στο αντικειμενικό σύστημα των αξιών τον Ιανουάριο 2011 ο οικισμός περιλαμβάνει μόνο μία ζώνη για όλα τα ακίνητα.

Επειδή ο έλεγχος ορθά προσδιόρισε την αξία του ακινήτου ως εντός οικισμού αφού όπως προκύπτει και από το ΕΤΑΚ 2008 του φορολογουμένου το ακίνητο έχει δηλωθεί στο πίνακα 1: Στοιχεία οικοπέδων (εντός σχεδίου ή οικισμού) και κτισμάτων (εντός και εκτός σχεδίου) στην κατηγορία ακινήτου 4 ήτοι οικόπεδο επιφανείας 3.777,65 τμ με συνολική αξία 56.664,75 €.

Η αξία αυτή έχει γίνει αποδεκτή και ως προκύπτει από την εικόνα του φορολογουμένου στο TAXIS NET, οι δε φόροι που προέκυψαν για τα έτη 2008 και 2009 καταβλήθηκαν. Η ίδια εικόνα παρουσιάζεται και στη δηλωθείσα περιουσιακή κατάσταση [ΦΑΠ] του έτους 2012.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής κατά της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού 1.712,49 €.

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

Φόρος κληρονομιάς : 1.712,49 €.

Το ποσό της παρούσας απόφασης είναι καταβλητέο σύμφωνα με το άρθρο 82 του ν.2961/2001 «Κώδικας φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών παροχών, Προικών κλπ». Το ποσό που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).