



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 7/5/2014

Αριθμός απόφασης:1088

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 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».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά της υπ' αριθ.πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίαςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ.πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με χρονολογία φορολογίαςτης οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις απόκαιοικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς (κύριος) ποσού 143.407,89 €, πλέον 172.089,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Ο προσφεύγων ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου, του αποβιώσαντος πατέρα του, υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ.την με αρ., δήλωση κληρονομιάς, στην οποία συμπεριέλαβε διάφορα περιουσιακά στοιχεία μεταξύ των οποίων ήταν και τα εξής:

α) Οικόπεδο με επιφάνεια 930 τ.μ. εντός του οποίου υπάρχει πετपालαιωμένη οικία 70 τ.μ., εντός οικισμού του χωριού,

β) Ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου αγρού, στη θέση, του χωριού, εκτάσεως 4 στρεμμάτων,

γ) Ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου αγρού, στη θέση, του χωριού, εκτάσεως 4 στρεμμάτων,

δ) Ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου αγρού, στη θέση, του χωριού, από δύο τμήματα, το ένα εκτάσεως 2 στρεμμάτων και το άλλο εκτάσεως 1 στρέμματος,

ε) Ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου αγρού, στη θέση, του χωριού, εκτάσεως 30 στρεμμάτων, από τα οποία 18 στρ. είναι καλλιεργήσιμα μη αρδευόμενα και τα 12 στρ. μη καλλιεργήσιμα.

Η Δ.Ο.Υ.απέστειλε στην Δ.Ο.Υ.το υπ' αριθμ.Δελτίο Αιτήσεως Πληροφοριών προκειμένου να προσδιοριστεί η αγοραία αξία των ανωτέρω ακινήτων, καθόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην περιοχή των

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμόσυμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην Δ.Ο.Υ., με την οποία δήλωσε ότι μετά από νέα καταμέτρηση το υπ' αριθμ. ε' αγροτεμάχιο έχει έκταση 66.967,30 τ.μ., διαχωριζόμενη μάλιστα μετά τη διέλευση της αγροτικής οδού προ του 1977, σε δύο τμήματα εκτάσεως 24.864,50 τ.μ. και 42.102,80 τ.μ.. Υπέβαλλε, σύμφωνα με όσα δήλωσε τη συμπληρωματική δήλωση για τη φορολόγηση του ποσοστού $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου της διαφοράς της έκτασης (36.967,30 τ.μ.) που αποτελεί κατά βάση βραχύδη μη καλλιεργήσιμη έκταση. Δηλούμενη αξία διαφοράς κατά ποσοστό $\frac{1}{2}$ 10.000 € ή 3.407.500 δρχ.

Η Δ.Ο.Υ.απέστειλε στην Δ.Ο.Υ.το υπ' αριθμ.Δελτίο Αιτήσεως Πληροφοριών προκειμένου να προσδιοριστεί η αγοραία αξία των ανωτέρω 36.967,30 τ.μ..

Κατόπιν των υπ' αριθμ.της Δ.Ο.Υ.καιδελτίων αιτήσεων πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκαν εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προκειμένου να προσδιοριστεί η αγοραία αξία των ακινήτων που δήλωσε ο προσφεύγων.

Η διαφορά φόρου της ανωτέρω πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προέκυψε βάσει των πορισμάτων των απόκαιεκθέσεων ελέγχου του ελεγκτήγια τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ανωτέρω ακινήτων, σύμφωνα με τις οποίες, με βάση τα

συγκριτικά στοιχεία κάθε περιοχής που είναι καταχωρημένα στο αντίστοιχο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ , και συγκεκριμένα το συγκριτικό στοιχείο α) , οικόπεδο εντός οικισμού εκτάσεως 7.247,58 τ.μ., στην ίδια θέση, , προς 50.000 δρχ/τ.μ., και β) αγροτεμάχιο, , εκτάσεως 2.445 τ.μ., στη θέση της ευρύτερης περιοχής του χωριού με οριστική αξία 9.000 δρχ/τ.μ., προσδιορίστηκε η αγοραία αξία των ακινήτων στο ποσό των 234.572.337 δρχ. .

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, κατά το χρόνο κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης έχει παραγραφεί,
- 2) Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των στοιχείων της κληρονομιάς,
- 3) Αμφισβήτηση κυριότητας κληρονομαίου στοιχείου,
- 4) Επιβολή φόρου και πρόσθετου φόρου κατά παράβαση θεμελιωδών αρχών – Δικαίωμα ακρόασης – Αρχές ισότητας και αναλογικότητας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 102 § 1 περ. α΄ του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών «Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση ».

Στην προκειμένη περίπτωση η δήλωση υποβλήθηκε στις 3/12/1999, επομένως η δεκαετία συμπληρώθηκε την 31/12/2009.

Όμως σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 η ανωτέρω ημερομηνία παραγραφής παρατάθηκε μέχρι 30/6/2010.

Στη συνέχεια με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, δόθηκε εκ νέου παράταση μέχρι 31/12/2010.

Η εξαίρεση την οποία επικαλείται ο προσφεύγων και η οποία αφορούσε τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών κ.λ.π. καταργήθηκε με το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β΄ του Ν. 3862/2010 με αναδρομική ισχύ της καταργητικής διάταξης από 1/6/2010 (άρθρο 94 §1).

Κατόπιν με το άρθρο 12 περ. 7 του Ν. 3888/2010 δόθηκε εκ νέου παράταση της προθεσμίας παραγραφής μέχρι 31/12/2011. Και σε αυτή την περίπτωση προβλεπόταν αρχικά εξαίρεση για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών κ.λ.π., η οποία όμως καταργήθηκε με το άρθρο 4 §7 του Ν. 3899/2010.

Στη συνέχεια με το άρθρο 18 §2 του Ν. 4002/2011 δόθηκε εκ νέου παράταση της προθεσμίας παραγραφής μέχρι 31/12/2012.

Τέλος με το άρθρο 2 §1 του Ν. 4098/2012 δόθηκε η τελευταία παράταση προθεσμίας μέχρι 31/12/2013.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, έχει παραγραφεί κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Σύμφωνα όμως με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας ».

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως ,προσφυγή , κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο **ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.**

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη τέτοιων στοιχείων, καθίσταται σαφές ότι **ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος , είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.**

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της

ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 8 του Κ.Φ.Κ.Δ. ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα ή κηρύχθηκαν αναγκαστικά απαλλοτριωτέα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται **στη νομή** ή.....

β)

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά της μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και **σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.**»

Κατά την ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων έχει γίνει δεκτό ότι η σχετική αίτηση, η οποία απευθύνεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., πρέπει να αναφέρει τον συγκεκριμένο εκ των ανωτέρω νόμιμων λόγων μετάθεσης του χρόνου φορολογίας και να συνοδεύεται από τα στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν τη συνδρομή των τιθέμενων προϋποθέσεων για την αποδοχή του αιτήματος, σε κάθε δε περίπτωση αναγκαία προϋπόθεση για την αποδοχή της αίτησης είναι η υποβολή της πριν από την κοινοποίηση στον υπόχρεο πράξης καταλογισμού φόρου κληρονομιών.

Συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω διατάξεων, το αίτημα του προσφεύγοντος για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ως προς συγκεκριμένο τμήμα του κληρονομιαίου αγροτεμαχίου που βρίσκεται στη θέση, το οποίο κατέστη επίδικο δυνάμει της με αριθ. αρ.δικηγορικής αγωγής του ιδίου και των λοιπών συγκυρίων κατά τηςενώπιον του Ειρηνοδικείου (σχετ. 12), πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμο.

Επειδή με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για το 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.»

Επίσης, με τη διάταξη του άρθρου 10 Α' του ιδίου Κώδικα ορίζονται τα εξής:

«Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή 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 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 κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας δεν εφαρμοζόταν ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας ακινήτων, ωστόσο στη συνέχεια τέθηκε σε εφαρμογή το αντικειμενικό σύστημα, κατά την εκτίμηση της φορολογητέας αξίας των κληρονομιαίων ακινήτων, στο στάδιο του ελέγχου ελήφθη υπόψη ο μέσος όρος της αγοραίας αξίας και της ισχύουσας αξίας κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/27-7-2004 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ1129/8-12-2004.

Επειδή ο προσφεύγων αμφισβητεί τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των κληρονομιαίων αγροτεμαχίων που συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε, ως προς το συγκριτικό στοιχείο που λήφθηκε υπόψη κατά τον έλεγχο επικαλούμενος άλλα συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα:

α) Συμβόλαιοτης συμβολαιογράφουγια τη γονική παροχή ακινήτου κατά φιλή κυριότητα με έκταση ακινήτου 3 στρεμ., στη θέσηκαι αξία 2.100.000 δρχ, δηλ. 700 δρχ/τ.μ.. Η θέσηβρίσκεται κοντά στη θέσηκαι του οικισμού και

β) Συμβόλαιοτης συμβολαιογράφουγια την αγοραπωλησία ακινήτου έκτασης 2.212,56 τ.μ , στη θέσημε εκτίμηση της Δ.Ο.Υ., 1.991.304 δρχ, δηλ. 900 δρχ/τ.μ. Η θέση βρίσκεται κοντά στα όρια του οικισμού προς την κατεύθυνση της θέσης και όπως ισχυρίζεται πλεονεκτεί έναντι όλων των προαναφερομένων ακινήτων.

Επίσης, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την εκτίμηση της αξίας των κληρονομιαίων ακινήτων δεν ελήφθησαν υπόψη ειδικότερα χαρακτηριστικά που μπορεί να επιδράσουν μειωτικά στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας (μορφή του εδάφους, ομαλό ή βραχώδες, η ποιότητα και η καταλληλότητα για καλλιέργεια κ.λπ.) καθώς επίσης το μέγεθος της έκτασής τους και η ύπαρξη συγκυριότητας σε αυτά, στοιχεία τα οποία επιδρούν μειωτικά στην αξία βάσει πάγιας νομολογίας. Επίσης, κατά τον προσδιορισμό της αξίας του αγροτεμαχίου εκτάσεως 66.967,30 τ.μ. στη θέση δεν ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι κατέστη επίδικο, το οποίο ως νομικό ελάττωμα επιδρά μειωτικά στη διαμόρφωση της αξίας του.

Η Υπηρεσία μας με το με το αριθ. πρωτ.έγγραφο ζήτησε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να συμπληρώσει το έγγραφο των απόψεών της επί των συγκριτικών στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη της αιτιάσεις του προσφεύγοντος, που διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την περ. Β. 3 της ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η Δ.Ο.Υ.με το με αρ. πρωτ.έγγραφό της, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας, επιβεβαίωσε την επιλογή των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων βάσει των οποίων προσδιορίστηκε η αγοραία αξία και έγινε η σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου. Ειδικότερα, στο έγγραφό της αναφέρει ότι έγινε **νέα αυτοψία** στα κρινόμενα ακίνητα παρουσία του, και διαπιστώθηκε ότι κατά την εκτίμηση ελήφθη υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο για όλα τα αγροτεμάχια της περιοχήςη οριστική αξία του συμβολαίου μεταβίβασης με αριθ. (καταχωρημένου στο οικείο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει από το επικυρωμένο

αντίγραφο αυτού που προσκόμισε ο προσφεύγων), με το οποίο μεταβιβάστηκε αγροτεμάχιο εκτάσεως 2.445 τ.μ. στη θέση της ευρύτερης περιοχής του χωριού με οριστική αξία 9.000 δρχ/τ.μ. Είναι δε το προσφορότερο από όλα τα υπόλοιπα συγκριτικά στοιχεία για τους παρακάτω λόγους:

1) Το κληρονομαίο αγροτεμάχιο εκτάσεως 4 στρεμμάτων στη θέση υπερτερεί σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο, επειδή βρίσκεται Βόρεια της Ν.Ε.Ο., κοντά στα όρια του οικισμού και νοτιότερα από το χωριό, με μεγαλύτερη εμπορική αξία. Είναι ομοειδές με το συγκριτικό, ομαλό, επίπεδο, αρδευόμενο και καλλιεργημένο.

2) Τα αγροτεμάχια στη θέση είναι ομοειδή και πλησιόχωρα με το ληφθέν συγκριτικό. Βρίσκονται νότια και σε απόσταση 200 μέτρων από τη νέα Εθνική Οδό – (Η παραθαλάσσια περιοχή είναι προς το Βορρά).

3) Το αγροτεμάχιο εκτάσεως 66.967,30 τ.μ. στη θέση βρίσκεται σε παράλληλη κατεύθυνση με το ληφθέν συγκριτικό, δυτικότερα περίπου 500 μέτρα και περίπου 300 μέτρα από την νέα Εθνική Οδό – Η θέση βρίσκεται νότια της νέας Εθνικής Οδού – όπως και η θέση του ληφθέντος συγκριτικού. Υπάρχει οπτική επαφή. Η νοητή γραμμή που ενώνει και είναι παράλληλη με την ακτογραμμή και τη νέα Εθνική Οδό –, λαμβάνοντας υπόψη ότι η θέση είναι 100-200 μέτρα νοτιότερα και σχετικά υψηλότερα, αλλά η περιοχή πλεονεκτεί σε δυνατότητες αξιοποίησης, γιατί είναι πολύ περισσότερο αμφιθεατρική με ορατότητα κατά τμήματα και προςαλλά και προςκαι την πόλη των, ενώ αντίθετα το αγροτεμάχιο που λήφθηκε ως συγκριτικό μειονεκτεί σημαντικά ως προς την ορατότητα προς την παραθαλάσσια περιοχή. Το αγροτεμάχιο στη θέση αποτελείται από δύο συνεχόμενα τμήματα (βάσει τοπογραφικών που προσκομίστηκαν) το ένα έχει έκταση 24.864,50 τ.μ. και το άλλο 42.102,80 τ.μ..

Σε καμία περίπτωση το κρινόμενο αγροτεμάχιο των 66.967,30 τ.μ., δεν μπορεί να χαρακτηριστεί βοσκότοπος ή μη καλλιεργήσιμο. Το τμήμα του αγροτεμαχίου των 24.864,50 τ.μ., βρίσκεται περίπου 300 μέτρα νότια της νέας Εθνικής Οδού –

Το Βόρειο τμήμα αυτού, περίπου 4-6 στρέμματα, είναι ιδιαίτερα επικλινές και βραχώδες-ακαλλιέργητο. Το υπόλοιπο είναι επίπεδο, ομαλό, ακαλλιέργητο και κατά διαστήματα βραχώδες χωρίς να εμποδίζεται η δυνατότητα καλλιέργειας. Είναι αμφιθεατρικό με ιδιαίτερα καλή θέα προς Βορρά και την παραθαλάσσια περιοχή του Έχει εύκολη πρόσβαση στη νέα Εθνική Οδό και σε δίκτυα κοινής ωφελείας.

Το τμήμα του αγροτεμαχίου των 42.102,80 τ.μ., είναι συνεχόμενο προς το Νότο και Ανατολικά με το τμήμα του αγροτεμαχίου των 24.864,50 τ.μ., τα χωρίζει αγροτικός χωμάτινος δρόμος, είναι επίπεδο, ομαλό και αρδευόμενο. Περίπου 18.000 τ.μ. είναι επίπεδα, αρδευόμενα και καλλιεργημένα (ελαιώνας), και το υπόλοιπο 24.102,80 τ.μ. είναι επίπεδα, ακαλλιέργητα με δυνατότητα καλλιέργειας και τμήμα περίπου 6.000 τ.μ. είναι επικλινές και ακαλλιέργητο, με ιδιαίτερη θέα προς την παραθαλάσσια περιοχή τηςκαι την πόλη των

Σε όλο το επίπεδο τμήμα υπάρχει άρδευση, η κεντρική δεξαμενή του βρίσκεται δυτικά από τα αγροτεμάχια περίπου 150 μέτρα, πριν ακόμα από το χρόνο φορολογίας τοκαι

στην είσοδο του κεντρικότερου τμήματος του αγροτεμαχίου των 42.102,80 τ.μ. συνεχόμενου του άλλου αγροτεμαχίου των 24.864,50 τ.μ. βρίσκεται κεντρικός κρουνός του Από την περιοχή διέρχονται δίκτυα ΔΕΗ και ΟΤΕ.

Ως προς τα λοιπά συγκριτικά στοιχεία που επικαλείται ο προσφεύγων:

Η περιοχή δεν έχει καμία σχέση με την περιοχή Δεν έχει οπτική επαφή ούτε με τη ούτε με τη θάλασσα ούτε με τον Βρίσκεται πολύ μακρύτερα από τη θάλασσα, περιβάλλεται από υψηλούς λόφους, με χαρακτηριστικά ορεινής και όχι παραθαλάσσιας περιοχής, είναι δε νοτιότερα περίπου 3 χιλιόμετρα από τα κρινόμενα.

Η περιοχήβρίσκεται λίγο πριν τον οικισμό, νοτιότερα περίπου 2,5 χιλιόμετρα από τα κρινόμενα.

Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι το συγκριτικό που λήφθηκε υπόψη για την εκτίμηση των αγροτεμαχίων είναι το προσφορότερο, βρίσκεται στην περιοχή του, την τουριστικότερη και πιο αναπτυσσόμενη περιοχή του Νομού και ανάλογα με το κάθε επιμέρους αγροτεμάχιο της κληρονομιάς πλεονεκτεί ή μειονεκτεί αντίστοιχα.

Επειδή στο επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συμβόλαιο με αριθ.της συμβολαιογράφου , για την αγοραπωλησία ακινήτου έκτασης 2.212,56 τ.μ. στη θέση, με εκτίμηση της Δ.Ο.Υ., 1.991.304 δρχ, δηλ. 900 δρχ/τ.μ., η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε **βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού** της αξίας. Συνεπώς, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στην προκειμένη περίπτωση καθώς κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας δεν εφαρμοζόταν το αντικειμενικό σύστημα αλλά ίσχυε η μέθοδος της αγοραίας αξίας.

Ενόψει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το συγκριτικό στοιχείο που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων του είναι απρόσφορο, κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω βάσει του ανωτέρω εγγράφου της Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι κατά την εκτίμηση της φορολογητέας αξίας ελήφθησαν υπόψη τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των επιμέρους αγροτεμαχίων της κληρονομιάς καθώς επίσης το μέγεθος της έκτασής τους καθώς και η ύπαρξη συγκυριότητας σε αυτά (ιδίως ως προς το αγροτεμάχιο εκτάσεως 66.967,30 τ.μ.).

Επειδή νομολογιακά έχει γίνει δεκτό ότι η ύπαρξη νομικών ελαττωμάτων επί του κληρονομιαίου ακινήτου, όπως είναι η επιδικία λόγω αμφισβήτησης του εμπράγματος δικαιώματος του κληρονομούμενου, αποτελεί δυσμενή παράγοντα που επιδρά μειωτικά στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας (ΣτΕ 468-9/1986, ΣτΕ 3730/1988).

Επειδή από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει ότι το αγροτεμάχιο εκτάσεως 24.864,50 τ.μ., που αποτελεί τμήμα του ενιαίου κληρονομιαίου αγροτεμαχίου εκτάσεως 66.967,30 τ.μ. στη θέση, κατέστη επίδικο δυνάμει της με αριθ. αρ.διεκδικητικής αγωγής του προσφεύγοντα και των λοιπών συγκυρίων κατά τηςενώπιον του Ειρηνοδικείου και της ήδη ασκηθείσας με αριθ.κύριας παρέμβασης της εταιρείας, γεγονός το οποίο ως νομικό ελάττωμα επιδρά μειωτικά στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου και, ως εκ τούτου, το εν λόγω ακίνητο μειονεκτεί ουσιωδώς έναντι του επιλεγέντος συγκριτικού.

Επειδή από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και από το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι κατά την εκτίμηση της αξίας του ανωτέρω αγροτεμαχίου εκτάσεως 24.864,50 τ.μ., υπολογίστηκε η αξία χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιδικία ως νομικό ελάττωμα, διότι η με αριθ. αρ.διεκδικητική αγωγή του προσφεύγοντα και των λοιπών συγκυρίων κατά τηςενώπιον του Ειρηνοδικείου (σχετ. 12) και η ήδη ασκηθείσα με αριθ.κύρια παρέμβαση της εταιρείας (σχετ. 14), προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα, το πρώτον στα πλαίσια της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή το αγροτεμάχιο εκτάσεως 24.864,50 τ.μ., που αποτελεί τμήμα του ενιαίου κληρονομαίου αγροτεμαχίου εκτάσεως 66.967,30 τ.μ. στη θέση, είναι επίδικο, εισηγούμαστε την κατά 20% μείωση της αγοραίας αξίας (δηλ. της αξίας του επιλεγέντος συγκριτικού ήτοι 9.000 δρχ X 20% =7.200 δρχ/τ.μ.). . Επομένως η αγοραία αξία ανά τετραγωνικό μέτρο (τ.μ.) του επίδικου αγροτεμαχίου διαμορφώνεται ως εξής: (7200+500) : 2= 3.850 δρχ/τ.μ..

Συνολική αγοραία αξία του ενιαίου κληρονομαίου αγροτεμαχίου εκτάσεως 66.967,30 τ.μ. στη θέση διαμορφώνεται ως εξής:

18.000 τ.μ (καλλιεργούμενος αγρός) X 4.950 δρχ : ½ =	44.550.000 δρχ
24.102,80 τ.μ (ακαλλιεργητος αγρός) X 4.750 δρχ : ½ =	57.244.150 δρχ
<u>24.864,50 τ.μ.(επίδικος ακαλλιεργητος αγρός) X 3.850 δρχ : ½ =</u>	<u>47.864.162 δρχ</u>
66.967,30 τ.μ.	149.658.312 δρχ

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόκαιεκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες έγιναν αποδεκτές από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των λοιπών κληρονομαίων ακινήτων πλην του ανωτέρω επίδικου αγροτεμαχίου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και, συγκεκριμένα, την τροποποίηση της αγοραίας αξίας, του αγροτεμαχίου εκτάσεως 24.864,50 τ.μ., που αποτελεί τμήμα του ενιαίου κληρονομαίου αγροτεμαχίου εκτάσεως 66.967,30 τ.μ. στη θέση, λόγω της ύπαρξης επιδικίας.

Αξία κληρονομικής μερίδας με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω η αξία της κληρονομικής μερίδας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Κληρονομική μερίδα βάσει δήλωσης	51.437.609 δρχ
Κληρονομική μερίδα βάσει φύλου ελέγχου	250.327.527 δρχ
Κληρονομική μερίδα βάσει της παρούσας απόφασης	238.765.535 δρχ

Η φορολογική κλίμακα σύμφωνα με τον Ν. 2579/1998, για την Α΄ κατηγορία (τέκνα από νόμιμο γάμο) έχει ως κάτωθι:

Κλιμάκιο	Συντελεστής Κλιμακίου	Φόρος Κλίμακας	Φορολογητέα Περιουσία	Φόρος που Αναλογεί
----------	-----------------------	----------------	-----------------------	--------------------

5.175.000	0	0	5.175.000	0
9.825.000	5	491.000	15.000.000	491.000
45.000.000	15	6.750.000	60.000.000	7.241.250
Υπερβάλλον	25			

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου φόρος κληρονομιάς με χρονολογία φορολογίας.....με βάση την παρούσα εισήγηση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	45.975.742 δρχ ή 134.925,14 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	55.170.890 δρχ ή 161.910,17 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	101.146.632 δρχ ή 296.835,31 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).