



**ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ**  
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ

## **ΚΥΚΛΟΣ ΣΧΕΣΕΩΝ ΚΡΑΤΟΥΣ – ΠΟΛΙΤΗ**

### **ΣΥΝΟΨΗ ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΣΗΣ**

**ΘΕΜΑ:** Εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 73 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκίων και Κερδών από Λαχεία, περί προσωρινού προσδιορισμού της αξίας ενός ακινήτου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

**Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη:** Καλλιόπη Σπανού

**Ειδικός Επιστήμονας:** Μάριος Πρωτοπαπάς

Αθήνα, Μάρτιος 2009

**ΘΕΜΑ:** Εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 73 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, περί προσωρινού προσδιορισμού της αξίας ενός ακινήτου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (αναφ. υπ' αριθμ. πρωτ. 17145/23-10-2007).

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

### **Ιστορικό**

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. 17145/23-10-2007 αναφορά του προς την Αρχή πολίτης διαμαρτυρήθηκε για την επιβολή προσαυξήσεων από τη Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας επί φόρου κληρονομίας για αγροτεμάχιο που κληρονόμησε από τον πατέρα του το 1999, και ειδικότερα για το ότι δεν έγινε προσδιορισμός της προσωρινής αξίας του ακινήτου όπως αναγραφόταν στο σχετικό έντυπο φόρου κληρονομίας που συμπλήρωσε κατά την αποδοχή της κληρονομίας στις 1-12-1999.

### **Το πρόβλημα**

Πράγματι, τα έντυπα των δηλώσεων φόρου κληρονομίας μέχρι το έτος 2002 (οπότε και άλλαξαν) προέβλεπαν στην παράγραφο 5 ότι στις περιπτώσεις ακινήτων όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας συμπληρώνονται οι στήλες (β),(γ),(ε). Συγκεκριμένα, στην στήλη (β) συμπληρώνεται από τον φορολογούμενο η – κατά δήλωσή του- αξία του οικοπέδου και στη στήλη (γ) συμπληρώνεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η προσωρινή αξία του οικοπέδου. Η στήλη (ε) υπογράφεται από τον φορολογούμενο εάν αποδεχθεί την προσωρινή αξία που έθεσε ο Προϊστάμενος<sup>1</sup>.

Παράλληλα, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, προβλέπει ρητά στο άρθρο 73 παρ.3 τη δυνατότητα προσωρινού προσδιορισμού της αγοραίας αξίας ενός ακινήτου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με βάση συγκριτικά ή άλλα στοιχεία<sup>2</sup>. Στην περίπτωση που δηλωθείσα και προσωρινώς προσδιορισθείσα αξία συμπίπτουν, η υπόθεση περαιώνεται ως ειλικρινής και ο φορολογούμενος δεν επιβαρύνεται με πρόστιμο ή άλλους πρόσθετους φόρους (προσαυξήσεις). Σε αντίθετη περίπτωση ο φορολογούμενος έχει προθεσμία 6 μηνών να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση αποδεχόμενος την τιμή που όρισε ο Προϊστάμενος. Και σε αυτήν την περίπτωση δεν επιβαρύνεται με πρόστιμο ή άλλους πρόσθετους φόρους.

Είναι προφανές ότι η εν λόγω διάταξη τέθηκε από το νομοθέτη προς το συμφέρον και για την προστασία του ειλικρινούς διοικουμένου / φορολογούμενου από υπέρμετρη επιβάρυνση από πρόστιμα και προσαυξήσεις για την επιβολή των οποίων δεν φέρει την

<sup>1</sup> Οι οδηγίες του εντύπου ορίζουν ότι «Η προσωρινή αξία του οικοπέδου τίθεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και εφόσον ο φορολογούμενος την αποδεχθεί μέσα σε δίμηνη προθεσμία, υπογράφει στην παρούσα στήλη στο αντίστοιχο ακίνητο».

<sup>2</sup> Ν. 2961/01 (ΦΕΚ Α 266/22-11-01) : Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία.

Άρθρο 73, Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

3. Κατ' εξαίρεση, αν μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν εμπρόθεσμα περιλαμβάνονται και ακίνητα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους μπορεί να γίνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή και άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει.

Αν η αξία για τα ακίνητα που δηλώθηκε συμπίπτει με την αγοραία αξία τους, η υπόθεση περαιώνεται ως ειλικρινής, αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μπορεί, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία έξι (6) μηνών από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνη με την αξία που προσδιόρισε ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτήν και εφόσον όλα τα υπόλοιπα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη δήλωση είναι ακριβή, η συμπληρωματική δήλωση θεωρείται ειλικρινής και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο.

Αν δεν υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο αυτήν ή αν τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη δήλωση είναι ανακριβή, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 1 και 2, χωρίς να δεσμεύεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας από την προσωρινή αξία που ο ίδιος προσδιόρισε.

ευθύνη. Σε περιπτώσεις ακινήτων όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των αξιών ο φορολογούμενος δεν έχει συνήθως τη δυνατότητα (λόγω έλλειψης στοιχείων) να προσδιορίσει με ακρίβεια την αγοραία αξία του ακινήτου του. Οι Δ.Ο.Υ. όμως λόγω των συγκριτικών στοιχείων που διαθέτουν στα αρχεία τους έχουν αυτή τη δυνατότητα και -κατά τεκμήριο- καταλήγουν σε τιμές / αξίες υψηλότερες αυτών που έχει δηλώσει ο φορολογούμενος<sup>3</sup>.

Στην πράξη οι Δ.Ο.Υ., επικαλούμενες φόρτο εργασίας και έλλειψη προσωπικού και καλυπτόμενες νομικά πίσω από τις διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, ελέγχουν την ακρίβεια των δηλώσεων των φορολογούμενων στο όριο της συμπλήρωσης δεκαετίας από την υποβολή τους, πριν δηλαδή την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων<sup>4</sup>. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα (καθώς -όπως προαναφέρθηκε- οι περισσότερες δηλώσεις κρίνονται ανακριβείς) να επιβάλλονται πρόστιμα και πρόσθετοι φόροι των οποίων το ύψος είναι πολλαπλάσιο (από 28-1-2004 έως 200%, προ 27-1-2004 έως 300%) των φόρων που τεκμαίρεται ότι οι φορολογούμενοι προσπύθησαν να αποφύγουν υποβάλλοντας τις ανακριβείς δηλώσεις<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Ν. 2961/01 (ΦΕΚ Α 266/22-11-01) : Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία.

.....  
Άρθρο 10, Αξία ακινήτων, 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 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.

<sup>4</sup> Ν. 2961/01, Άρθρο 102, Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου

1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός 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,
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

<sup>5</sup> Ν. 2523/11-9-97 (ΦΕΚ-179 Α') : Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις

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:

- α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακριβείας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης

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

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εκατό τοις εκατό (100%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

8. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

Σε μια γενικότερη προσπάθεια περιορισμού των φορολογικών βαρών (ίσως και αναγνωρίζοντας –εμμέσως πλην σαφώς– τον άδικο χαρακτήρα των εν λόγω ρυθμίσεων), το Δημόσιο δίνει τη δυνατότητα στον φορολογούμενο δια του θεσμού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς να επιτύχει μείωση του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου στα 3/5 αυτού<sup>6</sup>. Παρόλα αυτά ο φορολογούμενος παραμένει εν τέλει επιβαρυνμένος με πρόσθετους φόρους για την επιβολή των οποίων την ευθύνη δεν φέρει ο ίδιος παρά η φορολογική διοίκηση, εξαιτίας της αδυναμίας της να ανταπεξέλθει στις λειτουργικές της υποχρεώσεις, δηλαδή τον άμεσο και έγκαιρο έλεγχο της δήλωσης του φορολογούμενου.

Η διάταξη του άρθρου 73 παρ.3 δεν υποχρεώνει ρητά τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να προβεί σε προσωρινό προσδιορισμό της αγοραίας αξίας ενός ακινήτου, παρά του χορηγεί τη σχετική διακριτική ευχέρεια, χωρίς όμως να προσδιορίζει ειδικότερες προϋποθέσεις για την ανάληψη της σχετικής πρωτοβουλίας από πλευράς του. Σύμφωνα με την κρατούσα θεωρία, αν και η φορολογική διοίκηση υποχρεούται σε στενή, γραμματική ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, αναγνωρίζεται η δυνατότητα διορθωτικής, είτε συσταλτικής είτε διασταλτικής ερμηνείας, όταν η διατύπωση του νόμου είναι μεν ατελής, αλλά επιτρέπει τη διάγνωση του νομοθετικού σκοπού, υπό τον όρο ότι είναι ευνοϊκή για το φορολογούμενο κατ' εφαρμογή της αρχής «in dubio contra fiscum»<sup>7</sup>. Κατά την άποψη της Αρχής το εν λόγω άρθρο θεμελιώνει υποχρέωση της διοίκησης να ενημερώνει τον φορολογούμενο για την συγκεκριμένη δυνατότητα καθώς και αντίστοιχο δικαίωμα αυτού να ζητήσει με αίτησή του τον προσωρινό προσδιορισμό.

### Διαπιστώσεις

Από την έως τώρα όμως εμπειρία του Συνηγόρου του Πολίτη προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές αποφεύγουν ή αμελούν να ενημερώνουν τους φορολογούμενους για το δικαίωμα που πηγάζει από τη συγκεκριμένη διάταξη. Εξ ορισμού, σε κάθε υπόθεση που έχει περιέλθει στην Αρχή και αφορά τον επιβληθέντα φόρο κληρονομίας και τις εξ αυτού προερχόμενες προσαιζησεις και τα πρόστιμα, δεν έχει υπάρξει προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας ούτε ενημέρωση του φορολογούμενου περί της σχετικής δυνατότητας /

---

<sup>6</sup> Ν. 2961/01, Άρθρο 80, Εξώδικη λύση φορολογικών διαφορών

1. Μέσα στην προθεσμία για άσκηση προσφυγής κατά της πράξης που κοινοποιήθηκε, μπορεί να ζητηθεί με το δικόγραφο αυτής ή και με ιδιαίτερο έγγραφο η εξώδικη λύση της φορολογικής διαφοράς για όλα ή για μερικά μόνο στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού.

2. Όταν υποβληθεί πρόταση εξώδικης λύσης της διαφοράς, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας καλεί με απόδειξη το φορολογούμενο να προσέλθει σε τακτή ημερομηνία για τη συζήτησή της.

3. Για τη συζήτηση της πρότασης για την εξώδικη λύση της διαφοράς και την υπογραφή του οικείου πρακτικού από πληρεξούσιο του φορολογούμενου, πρέπει να προσάγεται ειδική έγγραφη πληρεξουσιότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 68.

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη τα στοιχεία του φακέλου, αυτά που ο φορολογούμενος προσκομίζει, αυτά που αναπτύσσει προφορικά ή εγγράφως καθώς και κάθε άλλο στοιχείο σχετικό, εφόσον κρίνει ότι το αίτημα του φορολογούμενου είναι βάσιμο εν όλω ή εν μέρει, μπορεί να αποδεχθεί αναλόγως τροποποίηση ή ακύρωση της πράξης για όλα ή για μερικά στοιχεία αυτής και να περιορίσει τον πρόσθετο φόρο, στα ποσοστά που προβλέπουν οι διατάξεις του ν. 2523/1997.

5. Αν οι απόψεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του φορολογούμενου συμπέσουν, συντάσσεται γι' αυτό πρακτικό, που περιέχει την αξία των στοιχείων, στα οποία επήλθε σύμπτωση απόψεων, το ποσοστό του πρόσθετου φόρου καθώς και σύντομη αιτιολόγηση της κρίσης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Το πρακτικό αυτό, που υπογράφεται από τα δύο μέρη, έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η δε διαφορά θεωρείται ότι επιλύθηκε εν όλω ή εν μέρει κατά περίπτωση με την άμεση υποβολή σχετικής δήλωσης από το φορολογούμενο και η προσφυγή που ασκήθηκε θεωρείται ότι δεν έγινε ή ισχύει μόνο για τα στοιχεία για τα οποία δεν επιτεύχθηκε εξώδικη λύση της διαφοράς.

6. Αν δεν συμπέσουν οι απόψεις προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και φορολογούμενου ή αν δεν προσέλθει ο φορολογούμενος κατά την ημερομηνία που ορίσθηκε, ματαιώνεται ο συμβιβασμός, συντάσσεται και υπογράφεται στο τέλος της αίτησης ή προσφυγής σχετική πράξη και συνεχίζεται η διαδικασία εκδίκασης της προσφυγής.

<sup>7</sup> Βλ. Αναστόπουλος – Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Α.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 94-95, περί της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων.

δικαιώματος που του παραχωρεί η φορολογική νομοθεσία, άλλως δεν θα υπήρχε αντικείμενο διαμαρτυρίας από τους πολίτες. Το έλλειμμα ενημέρωσης είναι κατά συνέπεια αυταπόδεικτο και μη αμφισβητούμενο.

Χρήζει διερεύνησης ο λόγος για τον οποίο δεν προβλέπεται ρητά η υποχρέωση προσωρινού προσδιορισμού της αγοραίας αξίας ενός ακινήτου, όταν αντίστοιχη πρακτική προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία στις περιπτώσεις προσδιορισμού της αξίας των αντικειμένων των δωρεών και γονικών παροχών<sup>8</sup>. Υπάρχει κάποιος λόγος (φορολογικός, κοινωνικός ή άλλος) επαρκούς βαρύτητας που να δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση των περιπτώσεων κληρονομιών και δωρεών/γονικών παροχών;

Σε κάθε περίπτωση μια διάταξη που δεν χρησιμοποιείται και έχει καταστεί για οποιοδήποτε λόγο ανενεργή οφείλει να καταργηθεί. Άλλως η Διοίκηση οφείλει να την εφαρμόζει και όχι να την καταστρατηγεί εν τη πράξει αποσιωπώντας την ύπαρξή της. Πάντως η συγκεκριμένη διάταξη αν και φαίνεται να έχει περιπέσει σε αδράνεια, μνημονεύεται στην πρόσφατη επιστημονική αρθρογραφία<sup>9</sup>.

Σύμφωνα με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου<sup>10</sup> ο κανόνας με τον οποίο επιβάλλεται ο φόρος πρέπει να είναι σαφής και βέβαιος. Κατ' επέκταση, το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και για τις προϋποθέσεις άσκησης των σχετικών δικαιωμάτων που συνοδεύουν την ρύθμιση της επιβολής του φόρου.

Οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικουμένου –εν προκειμένω του φορολογουμένου- οι οποίες απορρέουν από την αρχή της νομιμότητας της διοίκησης οφείλουν να δεσμεύουν τα όργανα της φορολογικής διοίκησης κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και την άσκηση της φορολογικής εξουσίας. Με την έννοια αυτή, τα φορολογικά όργανα οφείλουν να εφαρμόζουν τις φορολογικές διατάξεις προς όφελος των διοικουμένων, πολύ δε περισσότερο να εφαρμόζουν τις διατάξεις αυτές που παρέχουν συγκεκριμένα ευεργετήματα, όπως απαλλαγή από δυνητικές φορολογικές επιβαρύνσεις. Μπορεί η μακρόχρονη αδράνεια της φορολογικής διοίκησης να προβεί σε έλεγχο μιας δήλωσης φόρου κληρονομίας και να επιβάλει φόρο να μην αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης<sup>11</sup>. Η εκ παραλλήλου όμως απόκρυψη από τον φορολογούμενο ή η παράλειψη ενημέρωσής του για τα νόμιμα δικαιώματά του (γιατί εν τέλει ο προσωρινός προσδιορισμός αγοραίας αξίας οφείλει να αντιμετωπίζεται ως δικαίωμα) συνιστά σοβαρή μορφή κακοδιοίκησης.

Η εμπιστοσύνη του διοικουμένου / φορολογούμενου στην καλή πίστη, ειλικρίνεια και συνέπεια της φορολογικής διοίκησης είναι αναγκαία προϋπόθεση για τη λειτουργία ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος. Η φορολογική διοίκηση οφείλει –ειδικά στις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας, όπως της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 73- να διέπεται από την

---

<sup>8</sup> Άρθρο 41, Αξία αντικειμένων φορολογίας -Ψιλή κυριότητα Εκπτώσεις

.....  
3. Ο υπόχρεος μπορεί, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο (2) μηνών από την παραλαβή της δήλωσης, να αποδεχθεί την αγοραία αξία του οικοπέδου που προσδιορίσθηκε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Αν μέσα στην ως άνω προθεσμία ο υπόχρεος αποδεχθεί τη συνολική αξία του ακινήτου, όπως αυτή προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων της ενότητας Γ' του άρθρου 10 και της προηγούμενης παραγράφου, η υπόθεση περαιώνεται οριστικά με την καταβολή του φόρου που αναλογεί, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.

Αν ο υπόχρεος αποδεχθεί την αγοραία αξία του οικοπέδου που προσδιορίσθηκε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων, μπορεί μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β' του άρθρου 10.

Αν ο υπόχρεος δεν αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων και αμφισβητήσει την αγοραία αξία του οικοπέδου που προσδιορίσθηκε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

<sup>9</sup> Βλ. Φορολογική Επιθεώρηση, τεύχος 696, Μάιος 2007, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών & Κερδών από Λαχεία», Επιμέλεια Μαρία Μενούνου, σελ. 80.

<sup>10</sup> Βλ. Αναστόπουλος – Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Α.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 76, περί της ανάγκης της βεβαιότητας του φόρου.

<sup>11</sup> Βλ. Αναστόπουλος – Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Α.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 549.

αρχή της συνεπούς συμπεριφοράς<sup>12</sup>. Η ασυνεπής, αντιφατική συμπεριφορά προσβάλλει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του διοικούμενου και μπορεί να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό μιας διοικητικής πρακτικής ως παράνομης. Κακόπιστη είναι η συμπεριφορά της διοίκησης όχι μόνο όταν αίρει εκ των υστέρων κίνητρα που προέβλεψε ο νόμος για να προσελκύσει ορισμένη συμπεριφορά του ιδιώτη, αλλά και όταν δεν ενεργοποιεί διατάξεις οι οποίες νομοθετήθηκαν προς το συμφέρον του φορολογούμενου.

Το ιδίομορφο καθεστώς ισχύος της εν λόγω διάταξης προκαλεί ανασφάλεια δικαίου καθώς και –περαιτέρω- μια σειρά από εύλογα ερωτήματα.

Τι θα συμβεί στην περίπτωση που ένας φορολογούμενος αιτηθεί τον προσωρινό προσδιορισμό της αγοραίας αξίας ενός κληρονομούμενου ακινήτου; Έχει τη δυνατότητα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να αρνηθεί τον προσδιορισμό, και αν ναι με ποια αιτιολογία (φόρτο εργασίας, έλλειψη συγκριτικών στοιχείων); Εάν δεν γίνει ο προσδιορισμός όταν ζητηθεί από τον φορολογούμενο κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, αλλά μετά πάροδο ετών, λίγο πριν την παρέλευση της δεκαετίας, θα επιβληθούν πάλι πρόστιμο και προσαυξήσεις από την ημερομηνία της υποβολής της δήλωσης;

### **Προτάσεις**

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. 17145/2/23-10-2007 της 5-12-2007 έγγραφό του ο Συνήγορος του Πολίτη έθεσε υπόψη του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών τις ανωτέρω διαπιστώσεις και προβληματισμούς του καθώς και συγκεκριμένες προτάσεις για την διευθέτηση του ζητήματος.

Ειδικότερα πρότεινε, για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, την καταρχήν ουσιαστική ενεργοποίηση της εν λόγω διάταξης.

Εν συνεχεία, πρότεινε να προβλεφθεί νομοθετικά η δυνατότητα του φορολογούμενου να προβαίνει σε υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης (κατά τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 73) κατά το χρονικό σημείο ελέγχου της δηλώσεώς του από τη Δ.Ο.Υ., δηλαδή εντός της δεκαετίας, άνευ επιβολής άλλων πρόσθετων φόρων.

Τέλος, πρότεινε -σε κάθε περίπτωση- να αναγράφεται εφεξής ευκρινώς πάνω στο έντυπο της δήλωσης φόρου κληρονομιάς η δυνατότητα του φορολογούμενου να αιτηθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. τον προσωρινό προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του κληρονομούμενου ακινήτου (για όσες περιπτώσεις δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας).

### **Διοικητική ανταπόκριση**

Η Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου (Δ13) του Υπουργείου με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1033290/138/Α'0013 της 3-4-2008 έγγραφό της ενημέρωσε την Αρχή ότι έχει μελετήσει τις προτάσεις της και επεξεργάζεται ενημερωτικό σημείωμα, το οποίο πρόκειται να υποβάλει στην πολιτική ηγεσία του Υπουργείου.

Εν συνεχεία με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1003009/10/Α'0013 της 21-1-2009 έγγραφο ενημέρωσε την Αρχή ότι υπέβαλε ενημερωτικό σημείωμα στον Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών, με το οποίο προτείνει την τροποποίηση του άρθρου 73 παρ.3 του κώδικα φορολογίας κληρονομιών –δωρεών, στο πνεύμα όσων εκτίθενται στο έγγραφο της Αρχής.

Εκκρεμεί η σχετική απόφαση.

<sup>12</sup> Βλ. Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Α.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2004, σελ. 214-215.