



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 04.10.2018

Αριθμός Απόφασης: 1694

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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 από -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α), Α.Φ.Μ. και β), Α.Φ.Μ. κατά των με αριθμό2018 και2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό 2018 και2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των, Α.Φ.Μ. και, Α.Φ.Μ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό 2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε σε βάρος της, Α.Φ.Μ., εκ διαθήκης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 2013 (Θ/2013) κύριος φόρος 237.009,57€ πλέον πρόσθετου φόρου και τόκων (βάσει των άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013) ποσού 185.981,40€ ήτοι σύνολο φόρου 422.990,97€. Με τη με αριθμό 2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε σε βάρος, Α.Φ.Μ. εκ διαθήκης κληρονόμου του προαναφερθέντος θανόντος, κύριος φόρος 289.701,91€ πλέον πρόσθετου φόρου και τόκων (βάσει των άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013) ποσού 154.903,61€ ήτοι σύνολο φόρου 444.605,52€.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εκδόθηκαν βάσει των από-2018 Εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της με αριθμό/2017 χειρόγραφης εντολής ελέγχου η οποία εν συνεχεία αντικαταστάθηκε από τη με αριθμό/.....-2017 εντολή ελέγχου (elenxis) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου α) διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε από τους προσφεύγοντες στις με αριθμό και2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλαν και αυτής που προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο για ρυμοτομούμενα ακίνητα, χαρακτηρισμένα ως χώροι κοινόχρηστοι (χώροι πρασίνου, χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων), κοινής ωφελείας (αθλητικές εγκαταστάσεις, σχολικά συγκροτήματα) που βάσει δήλωσης φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 β) επιβλήθηκε φόρος για κληρονομιαίο ακίνητο που εσφαλμένα χαρακτηρίσθηκε βάσει δήλωσης ως επίδικο.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν οι με αριθμό 2018 και 2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, καθώς συνεπεία της απαλλοτρίωσης των προαναφερθέντων ακινήτων η κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή τους κατέστη αδύνατη.
2. Είναι επιβεβλημένη η αναβολή φορολογίας των επίμαχων ρυμοτομούμενων ακινήτων και οι διατάξεις του άρθρου 25^Α παρ.1 εδ. α' και β' του Ν. 3842/2010 που προβλέπουν την υπαγωγή υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομιάς κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομαίων ακινήτων που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα είναι αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους επικαλούνται την ΣτΕ Ολ. 166/2016.
3. Εσφαλμένος και μη νόμιμος ο υπολογισμός της αγοραίας αξίας των επίμαχων ακινήτων.
4. Δεν εφαρμόστηκε η επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου όσον αφορά στην επιβολή πρόσθετου φόρου.
5. Παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας καθώς οι πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας που έχουν καταλογισθεί είναι δυσανάλογοι των υποτιθέμενων παραβάσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

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.

Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παράβασης της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περ. ι) του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 η οποία είχε καταργηθεί με την περ. α της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 και η οποία επανήλθε σε ισχύ θεωρούμενη ως ουδέποτε καταργηθείσα με την παρ. 1 του άρθρου 113 του Ν. 4537/2018 ορίζεται ότι:

«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

.....

ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περ. α της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 οριζόταν ότι:

«Α. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

1.α) Η περίπτωση Γ του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 καταργούνται».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 113 του Ν. 4537/2018 ορίζεται ότι:

«1. Οι περιπτώσεις α' και β' της υποπαραγράφου 1 της παρ. Α του άρθρου 25 του ν. 3842/2010 (Α' 58) καταργούνται από την έναρξη ισχύος τους και οι περιπτώσεις ι' του άρθρου 7 και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2961/2001 (Α' 266), θεωρούνται ουδέποτε καταργηθείσες».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1109/07.06.2018 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 112, 113 και 145 του ν. 4537/2018 (Φ.Ε.Κ. 84 Α' /15.05.2018)» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 113

Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (μετά την έκδοση της 166/2016 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ) καταργούνται αναδρομικά από την έναρξη ισχύος τους (δηλαδή από 23-4-2010) οι περιπτώσεις α' και β' της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του ν. 3842/2010 (Α' 58), με τις οποίες είχε καταργηθεί η αναβολή φορολόγησης των υπό απαλλοτρίωση ακινήτων σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προϊκών. Θεωρούνται δηλαδή ουδέποτε καταργηθείσες οι περιπτώσεις ι' του άρθρου 7 και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2961/2001 (Α' 266) (με τις οποίες προβλεπόταν μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης).

Επομένως για τα αναγκαστικά απαλλοτριούμενα ακίνητα που αποκτώνται αιτία θανάτου ή από χαριστική αιτία (δωρεά ή γονική παροχή), εφόσον κατά το χρόνο κτήσης δεν έχει ολοκληρωθεί/συντελεσθεί η απαλλοτρίωση, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος συντέλεσης της απαλλοτρίωσης (καταβολής της αποζημίωσης) ή ο χρόνος άρσης αυτής. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος».

Επειδή, με την 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ αποφασίστηκε ότι:

«12....., οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' και β' του ν. 3842/2010, καθ' ό μέρος καθιστούν υποχρεωτική την επιβολή φόρου κληρονομίας στις περιπτώσεις, στις οποίες εκ του νόμου είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι, ως αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες και, συνεπώς, ως προς το ανωτέρω υπό στοιχείο β) κληρονομαίο ακίνητο, για το οποίο η προσφεύγουσα δεν εξήτησε την υποβολή της σε φόρο κληρονομίας, εξακολουθεί να ισχύει η αναβολή της επιβολής του φόρου και, κατ' ακολουθίαν, η προσβαλλομένη πράξη, με την οποία καταλογίσθηκε εις βάρος αυτής, βάσει των ως άνω διατάξεων, φόρος κληρονομίας και ως προς το εν λόγω ρυμοτομούμενο ακίνητο, καθώς και προσαύξηση λόγω μη υποβολής δηλώσεως, δεν είναι, κατά το μέρος αυτό, νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την κρινόμενη προσφυγή, αποβαίνει δε αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών επικουρικώς προβαλλομένων λόγων που αναφέρονται στον προσδιορισμό της αξίας του επιμάχου ρυμοτομουμένου ακινήτου ως βάσεως υπολογισμού του φόρου κληρονομίας».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τους κληρονόμους δηλώθηκαν μεταξύ άλλων ως κληρονομητέα στοιχεία τα κάτωθι ακίνητα που βρίσκονται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του Δήμου σε ευρύτερη έκταση μεταξύ των οδών , κι έχουν χαρακτηριστεί ως κοινόχρηστοι ή ως κοινωφελείς χώροι ή τμήματά τους

ρυμοτομούνται και συγκεκριμένα α) ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου γηπέδου εμβαδού 949,80 τ.μ., στο Ο.Τ. που με βάση το με αρ. πρωτ. -2018 έγγραφο του τμήματος Πολεοδομικών Μελετών της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης, του Δήμου εμπίπτει σε χαρακτηρισμένο χώρο Διοικητικού Κέντρου και το υπόλοιπο τμήμα του ρυμοτομείται β) ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου γηπέδου εμβαδού 5.762 τ.μ. που με βάση το με αρ. πρωτ. -2018 έγγραφο του τμήματος Πολεοδομικών Μελετών της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης, του Δήμου βρίσκεται κατά τμήματα σε χαρακτηρισμένους χώρους Διοικητικού Κέντρου (ΟΤ), αθλητικών εγκαταστάσεων (ΟΤ), Πρασίνου (ΟΤ) και σχολείων (ΟΤ) ενώ το υπόλοιπο τμήμα του ρυμοτομείται, γ) ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου γηπέδου εμβαδού 1.647,26 τ.μ. που με βάση το με αρ. πρωτ. -2018 έγγραφο του τμήματος Πολεοδομικών Μελετών της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης, του Δήμου βρίσκεται σε χαρακτηρισμένο χώρο σχολείου (ΟΤ) , δ) ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου γηπέδου εμβαδού 530 τ.μ. που με βάση το με αρ. πρωτ. -2018 έγγραφο του τμήματος Πολεοδομικών Μελετών της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης, του Δήμου βρίσκεται σε χαρακτηρισμένο χώρο σχολείων (ΟΤ), ε) ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 53,125% γηπέδου εμβαδού 1.720 τ.μ. στη θέση «.....» που με βάση το με αρ. πρωτ. -2018 έγγραφο του τμήματος Πολεοδομικών Μελετών της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης, του Δήμου εμπίπτει κατά τμήματα σε χαρακτηρισμένο χώρο αθλητικών εγκαταστάσεων (ΟΤ) ενώ το υπόλοιπο τμήμα του ρυμοτομείται στ) ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 85,71% γηπέδου εμβαδού 599 τ.μ. που με βάση το με αρ. πρωτ. -2018 έγγραφο του τμήματος Πολεοδομικών Μελετών της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης, του Δήμου εμπίπτει κατά τμήματα σε χαρακτηρισμένους χώρους Πρασίνου (ΟΤ) και Σχολείων (ΟΤ) ενώ το υπόλοιπο τμήμα του ρυμοτομείται. Ο καθορισμός των ανωτέρω ακινήτων ως κοινόχρηστων ή κοινωφελών χώρων ή ρυμοτομούμενων έγινε με τη με αριθμό ΑΠ/ΔΠ/οικ/.....-1987 (ΦΕΚ1987) Απόφαση Νομάρχη με την οποία τροποποιούνταν το εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου , ενώ με τη με αριθμό ΔΠ/ΠΜ/.....1991 (ΦΕΚ10.1991) απόφαση Νομάρχη για αναθεώρηση τμήματος του σχεδίου πόλεως του Δήμου δεν υπήρξε μεταβολή πολεοδομικής φύσης στην παραπάνω έκταση. Τέλος με την αρ.2014 απόφαση ΥΠ.Π.Ε.Κ.Α. « Έγκριση της Στρατηγικής Μελέτης Περιβαλλοντικών Επιπτώσεων (ΣΜΠΕ) και αναθεώρηση του Γενικού Πολεοδομικού Σχεδίου (Γ.Π.Σ.) του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας » (ΦΕΚ01.15) προβλέφθηκαν για τη συγκεκριμένη ευρύτερη περιοχή οι ίδιες χρήσεις.

Επειδή, τα προαναφερθέντα ακίνητα είναι αναγκαστικά απαλλοτριούμενα (Ο καθορισμός ακινήτων ως κοινόχρηστων χώρων με πράξη εγκρίσεως, αναθεωρήσεως, τροποποίησεως ή επεκτάσεως ρυμοτομικού σχεδίου έχει κριθεί νομολογιακά ότι ισοδυναμεί με κήρυξη

αναγκαστικής απαλλοτριώσεως των σχετικών ιδιοκτησιών 4447/2014 ΣΤΕ, 166/2016 ΟΛ ΣΤΕ) και ρυμοτομούμενα και ως εκ τούτου η φορολογική υποχρέωση για αυτά γεννάται κατά το χρόνο καταβολής της σχετικής αποζημίωσης ή της άρσης της απαλλοτρίωσης σύμφωνα με την περ. ι του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με το άρθρο 113 του Ν. 4537/2018.

Επειδή, με βάση τη διάταξη των παρ. 1 και 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:
«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

.....
«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, στην προκειμένη οι προσφεύγοντες με τις υπ' αριθμό και 2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλαν στις 2014 συμπεριέλαβαν μεταξύ άλλων και τα προαναφερθέντα αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και ρυμοτομούμενα ακίνητα ως φορολογητέα, χωρίς επίκληση αναβολής φορολογίας σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες διατάξεις της υποπαραγράφου 1 της παραγράφου Α του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010.

Επειδή, κατά το χρόνο κατάργησης της προαναφερθείσας διάταξης (άρθρο 25 του Ν. 3842/2010) και επαναφοράς της αρχικής διάταξης (αρ. 7 παρ. ι του Ν. 2961/2001) οι προσφεύγοντες δε δύναντο να υποβάλουν τροποποιητική δήλωση για να επικαλεστούν αναβολή φορολόγησης για τα επίμαχα ακίνητα σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013, καθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., είχε περαιωθεί στις 2018, είχε συνταχθεί έκθεση ελέγχου και είχαν εκδοθεί οι σχετικές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αναβολής της φορολογίας των επίμαχων ακινήτων γίνεται αποδεκτός και δια της παρούσης απόφασης επαναπροσδιορίζεται η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας των προσφευγόντων, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι αρχικώς δηλωθείσες αξίες και οι διαφορές βάσει ελέγχου που αφορούν στα επίμαχα ακίνητα λόγω αναβολής φορολογίας, ενώ επαναπροσδιορίζεται ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, αφού διαγραφεί η φορολογική επιβάρυνση βάσει ελέγχου των ακινήτων αυτών. Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση του τρίτου ισχυρισμού περί μη νόμιμου υπολογισμού της αγοραίας αξίας των επίμαχων ακινήτων.

....., Α.Φ.Μ.

Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας βάσει ελέγχου	4.924.874,43€
Φορολογητέα αξία ακινήτων με αναβολή φορολογίας βάσει ελέγχου	2.579.001,75€

Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας βάσει απόφασης	2.345.872,68€
Σύνολο φόρου που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης	211.977,87€
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης και αναλογεί στα λοιπά – πλην των ακινήτων με αναβολή φορολογίας – κληρονομιαία στοιχεία (δη σε φορολογητέα αξία 2.554.774,78 – 208.902,10= 2.345.872,68€)	191.087,27€

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Αξία κληρονομικής μερίδας	2.554.778,73€	4.924.874,43€	2.345.872,68€
Αναλογών Φόρος (κλίμακα Ν. 3842/2010)	211.977,87€	448.987,44€	191.087,27€
Βεβαιωθείς φόρος		211.977,87€	191.087,27€
Οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου		237.009,57€	0

....., Α.Φ.Μ.

Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας βάσει ελέγχου	7.871.359,72€
Φορολογητέα αξία ακινήτων με αναβολή φορολογίας βάσει ελέγχου	2.579.001,75€
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας βάσει απόφασης	5.292.357,52€
Σύνολο φόρου που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης	485.735,75€
Φόρος που βεβαιώθηκε βάσει δήλωσης και αναλογεί στα λοιπά – πλην των ακινήτων με αναβολή φορολογίας – κληρονομιαία στοιχεία (δη σε φορολογητέα αξία 4.961.199,68– 208.902,10= 4.752.297,58€)	431.729,76€

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Αξία κληρονομικής μερίδας	4.913.612,59€	7.823.772,18€	5.244.770,43€
Προγενέστερες γονικές παροχές	47.587,04€	47.587,09€	47.587,09€
Συνολική φορολογητέα αξία	4.961.199,68€	7.871.359,27€	5.292.357,52€

Αναλογών Φόρος (κλίμακα Ν. 3842/2010)	451.858,32€	743.635,93€	485.735,75€
Βεβαιωθείς φόρος		451.858,32€	431.729,76€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		289.701,91€	54.059,99€

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό των προσφευγόντων.

Επειδή, για την πρώτη προσφεύγουσα δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή κατόπιν της αποδοχής του δεύτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού της παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1, και 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. 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,

.....
4. 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 προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της

Επειδή, η διαφορά μεταξύ της αξίας των κληρονομικών στοιχείων που δηλώθηκαν από το (πλην των ακινήτων που τελούν σε αναβολή φορολογίας) και της προσδιορισθείσας με βάση την παρούσα απόφαση δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της οριστικώς καθορισθείσας αξίας, μη συνυπολογιζόμενης της αξίας των ακινήτων που

τελούν σε αναβολή φορολογίας, ήτοι 122.255,74€ (αξία βάσει απόφασης 5.292.357,52- αξία βάσει δήλωσης 4.953.583,17 - αξία ακινήτων με αναβολή φορολογίας 208.902,10) < 1.058.471,50 (5.292.357,52€ X 20%) δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος στον εν λόγω προσφεύγοντα και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του περί μη εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων πρόσθετου φόρου και παράβασης της αρχής της αναλογικότητας καθίστανται άνευ αντικειμένου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./..... 2018 ενδικοφανούς προσφυγής της α), Α.Φ.Μ. και του β), Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) Την ακύρωση της υπ' αρ.04.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2013) της Δ.Ο.Υ. (για την Α.Φ.Μ.).

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης- ελέγχου
Διαφορά φόρου	237.009,57€	0	237.009,57€
Πρόσθετος φόρος	185.981,40€	0	185.981,40€
Σύνολο οφειλόμενου φόρου	422.990,97 €	0	422.990,97€

β) Την τροποποίηση της υπ' αρ.04.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2013) της Δ.Ο.Υ. (για τοΑ.Φ.Μ.).

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης- ελέγχου
Διαφορά φόρου	289.701,91€	54.059,99€	235.641,92€

Πρόσθετος φόρος	154.903,61€	0	154.903,61€
Σύνολο οφειλόμενου φόρου	444.605,52€	54.059,99€	390.545,53€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.