



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 05.04.2017

αριθμός απόφασης 2364

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 Απόφαση 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου, χρονολογία φορολογίας 25.01.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Κληρονομιάς, χρονολογία φορολογίας 25.01.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11.03.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 16.12.2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09.12.2016 και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./16 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογία φορολογίας 25.01.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου του πατρός της, οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου ποσού 1.526,01 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 487,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.013,40 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./15 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο της ακρίβειας και της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.1521/1950, των με αριθ./10 (αρχική), .../10 (συμπληρωματική),/11 (συμπληρωματική), .../11 (διορθωτική) και .../12 (διορθωτική) υποβληθεισών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., των κληρονόμων του αποβιώσαντος την 25.01.2006 (θ-...../06). Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: α) έπρεπε να προσδιοριστεί η αγοραία αξία ποσοστού 70% του με αριθ. κυκλοφορίας Ι.Χ. επιβατικού αυτοκινήτου, όπου δηλώθηκε ως εξ αδιαθέτου από τους κληρονόμους του κατά την υποβολή της με αριθ./10 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και β) δεν δηλώθηκαν από την κόρη του, τα εξής περιουσιακά στοιχεία: i)οικόπεδο έκτασης 172 τ.μ. (αρ. οικοπέδου) στη θέση «.....» και ii)οικόπεδο έκτασης 189,50 τ.μ. (αρ. οικοπέδου) στην ίδια θέση, τα οποία κατέλειπε σε αυτήν με την αριθ./12.01.2005 Δημόσια Διαθήκη της Συμβολαιογράφου, και η οποία δημοσιεύτηκε στο με αριθ./06.09.2007 Πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου

Κατόπιν των διαπιστώσεων του, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των ως άνω περιουσιακών στοιχείων, με χρονολογία φορολογίας 25.01.2006, ως εξής: α) αφού έλαβε υπόψη τον τύπο και την παλαιότητα του αυτοκινήτου καθώς και πληροφορίες από εμπόρους αυτοκινήτων για την αγοραία αξία ομοειδών αυτοκινήτων στο ποσό των 1.000,00 ευρώ X 70% = 700,00 ευρώ, β) το οικόπεδο έκτασης 172 τ.μ. (αρ. οικ. 23), στη θέση «.....», στο ποσό των 13.330,00 ευρώ (αντικειμενικός προσδιορισμός) και γ) το οικόπεδο έκτασης 189,50 τ.μ. (αρ. οικ. 24), στη θέση «.....», στο ποσό των 14.686,25 ευρώ (αντικειμενικός προσδιορισμός). Στη συνέχεια συντάχθηκε το από 11.03.2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένη την με αριθ./2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, παρέχοντάς της τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα

αποτελέσματα του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τον επανυπολογισμό τόσο της αξίας των αντικειμένων φορολογίας, όσο και του αναλογούντος φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Όσον αφορά τα δύο οικοπέδα στον, στη θέση, ουδέποτε τα απέκτησε πραγματικά, μάλιστα δε μέχρι προ έτους δεν τα είχε εντοπίσει καν και τα θεωρούσε ανύπαρκτα. Κατόπιν της με αριθ./02.10.2015 πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. πληροφορήθηκε ότι αυτά βρίσκονται εντός της ζώνης απαλλοτρίωσης της και αναφέρονται στο κτηματολογικό διάγραμμα της απαλλοτρίωσης με τους αριθμούς ... και, συνεπώς τα εν λόγω ακίνητα έχουν απαλλοτριωθεί, η διαδικασία απαλλοτρίωσης είχε συντελεστεί περί το 1995 ενώ η ίδια δεν έχει λάβει αποζημίωση. Σε κάθε περίπτωση η αγοραία και πραγματική αξία των εκτάσεων αυτών, οι οποίες βρισκόταν σε περιοχή λοφώδη, δυσχερώς προσβάσιμη, ερημική, εγγύς των καμινάδων των διυλιστηρίων και για όλα αυτά μη αξιοποιήσιμη και υποτιμημένη, δεν υπερέβαινε το ποσό των 15 ευρώ/τ.μ.

β) Όσον αφορά το αυτοκίνητο, επρόκειτο για ένα παλαιό όχημα, σε κακή κατάσταση, η αγοραία και πραγματική αξία του οποίου δεν υπερέβαινε τα 200 ευρώ. Τυπικά δε εμφανίζεται ως εξ αδιαιρέτου κληρονόμος αυτού σε ποσοστό 3/8, η πραγματικότητα είναι ότι το αυτοκίνητο αυτό το είχε δωρίσει ο πατέρας της στον αδελφό της, χωρίς να έχει συντελεστεί η τυπική μεταβίβασή του, και εκείνος κατείχε ανενεργό και ακυκλοφόρητο. Το έτος 2010 έδωσε το εν λόγω όχημα προς απόσυρση.

γ) Όσον αφορά το ποσό των προσαυξήσεων, είναι τυπικώς ανατιολόγητη η προσαύξηση σε ποσοστό 31,94% επί του αναλογούντος φόρου τον οποίο δεν αρνήθηκε ποτέ να καταβάλλει ούτε καστέστην υπερήμερη για την καταβολή βεβαιωθέντος ποσού.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή

προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του «Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία» ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 73 του ν.2961/2001 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' και β' του ν.3842/2010 υπάγονται υποχρεωτικά σε φόρο κληρονομιάς, κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, κληρονομαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα και τάσσεται προθεσμία προς υποχρεωτική υποβολή σχετικής φορολογικής δήλωσης στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας. Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του ως άνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α'58/23.04.2010), οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από 11.03.2016 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο αποβιώσας με την αριθ./12.01.2005 Δημόσια Διαθήκη της Συμβολαιογράφου, η οποία δημοσιεύτηκε στο με αριθ./06.09.2007 Πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, κατέλειπε στην προσφεύγουσα δύο οικοπέδα έκτασης 172 τ.μ. και 189,50 τ.μ., αντίστοιχα, στη θέση «.....», τα οποία δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται μεν ότι τα εν λόγω ακίνητα βρίσκονται εντός της ζώνης απαλλοτρίωσης της Δυτικής Περιφέρειας και έχουν απαλλοτριωθεί περί το 1995, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει λάβει αποζημίωση, ωστόσο δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έχει κηρυχθεί η απαλλοτρίωση (πράξη κήρυξης της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης και Φ.Ε.Κ. στο οποίο έχει δημοσιευτεί), ότι η απαλλοτρίωση δεν έχει ανακληθεί μέχρι σήμερα καθώς και την επιφάνεια των απαλλοτριωμένων τμημάτων.

Επειδή, αναφορικά με την αξία του αυτοκινήτου που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα ως εξ αδιαιρέτου περιουσιακό στοιχείο σε ποσοστό 70%, ο έλεγχος, προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας του έλαβε υπόψη τα προσδιοριστικά της τιμής χαρακτηριστικά καθώς και

πληροφορίες από εμπόρους αυτοκινήτων για την αγοραία αξία ομοειδών αυτοκινήτων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ίδιου νόμου περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1, 4 και 5 του ν.2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν. 2523/1997: «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 προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών, παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 26 του ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής:«4. 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.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου στο ύψος των 487,39 ευρώ οφείλεται σε λογιστικό σφάλμα (υπολογίστηκε Χ 31,94% αντί του ορθού Χ 120%), το οποίο

είναι προς όφελος του φορολογουμένου. Στα πλαίσια όμως της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους – πολίτη και επειδή σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής δεν δύναται να χειροτερεύσει η θέση του διοικούμενου, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση, δεχόμαστε το ύψος του πρόσθετου φόρου στο ποσό των 487,39 ευρώ. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11.03.2016 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09.12.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /2016

Διαφορά φόρου	1.526,01 €
Συν πρόσθετος φόρος	487,39 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.013,40 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.