



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/4/2017

Αριθμός απόφασης 2271

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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 13/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός ,Τ.Κ κατά της υπ' αριθ. αριθ...../18-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ. αριθ...../18-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/11/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 13/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ...../18-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΣΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 9.477,69€, πλέον 11.373,23€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στις 25-2-2005 υπεβλήθη στην ΔΟΥ Μυκόνου η υπ' αριθ. /2005 Αρχική και /2005 Δηλώσεις Φόρου Κληρονομιάς, λόγω θανάτου στις 3-02-2004 του του με κληρονόμους τους:

1. του, με Α.Φ.Μ. αδερφός του θανόντος,
2. του με Α.Φ.Μ., αδερφή του θανόντος ,
3. του με Α.Φ.Μ., ανεψιός του θανόντος και προσφεύγοντος,
4. του με Α.Φ.Μ., ανεψιός του θανόντος.

Οι ανωτέρω και, κατέστησαν κληρονόμοι, ως εξ αδιαθέτου.

Οι και κατέστησαν κληρονόμοι, δυνάμει της /5-6-2001 δημόσιας διαθήκης η οποία δημοσιεύτηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών, με αριθμό πρακτικού συνεδρίασης /26-11-2004.

Για τον έλεγχο της ακρίβειας και την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών) των παραπάνω δηλώσεων, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /23-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

ΜΕΡΙΔΑ: ΤΟΥ

Εκ διαθήκης την πλήρη κυριότητα επί ενός αγρού στη θέση εκτός σχεδίου επιφάνειας 10.490,60 μ.τ. και με απόσταση από την θάλασσα πάνω από 800,00 μέτρα δηλωθείσας αξίας 152.240,00 €.

Πρόκειται για το ιδανικό μερίδιο του 1/2 εξ' αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας επί ενός αγρού στη θέση εκτός σχεδίου επιφάνειας 10.490,60 μ.τ..

Στην /5-6-2001 δημόσια διαθήκη περιγράφεται ως εξής: ενιαίο ακίνητο στη θέση «.....» (τρεις ενωμένοι και συνεχόμενοι αγροί) που διαιρείται σε εννέα τεμάχια. Τα τρία τεμάχια που βρίσκονται στην Δυτική πλευρά τα κληροδοτεί στον και τα έξι τεμάχια που βρίσκονται στην ανατολική πλευρά στον Το ακίνητο είναι ενιαίο με Κ.Ε.Α.Κ. και έχει συνολική επιφάνεια 20.980,00 τ.μ.,.

Στην αρχική δήλωση είχε δηλωθεί επιφάνεια του ακινήτου 9.000,00 τ.μ. και στην /2005 επιφάνεια 10.490,60 τ.μ.

Από την βάση δεδομένων του Κτηματολογίου προκύπτει ότι το ακίνητο με Κ.Ε.Α.Κ. έχει απόσταση από την θάλασσα 470,00 μέτρα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αξία βάσει ελέγχου του ακινήτου προσδιορίζεται βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης με το Έντυπο ΑΑ - Γης, ως ακολούθως:

Βασική αξία (ΒΑ)=(Επιφάνεια εδαφικής έκτασης)*(ΕΒΑ)*(συντελεστής χρήσης) =
(20.980,00)*(13,93)*(1,00) = 292.251,40 €

Αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης = (Επιφάνεια εδαφικής έκτασης)* (Συντελεστή θέσης)* (Συντελεστή μεγέθους)* (Αρχική οικοπεδική αξία) =(20.980,00)*(0,10)*(0,80)*(29,34) = 49.244,26 €
Αρχική συνολική αξία = (ΒΑ) + (ΑΟικ) + (ΑΔ) = 292.251,40 + 49.244,26 = 341.495,66

Συνολ. Αντικ. Αξία Γης = (Αρχ. Συνολ. Αξία)*(Συνιδιοκτησία)*(Συν. πρόσοψης)* (Συν.απόστ.από θάλασσα)=(341.495,66)*(0,90)*(1,00)*(1,30)= **399.549,92 € 399.549,92 *50% = 199.774,96 €**

Για τον υπολογισμό της παραπάνω αξίας λήφθηκε υπόψη ότι το ακίνητο έχει συνολική επιφάνεια 20.980,00 τ.μ, απέχει από την θάλασσα 470,00 μέτρα και ότι η Ειδική Βασική Αξία Γης (ΕΒΑ) κατά το χρόνο φορολογίας ανέρχονταν σε 13,93 € και ότι υπάρχει συνιδιοκτησία.

Συνολική αξία κληρονομηθείσας ακίνητης περιουσίας =199.774,96-έξοδα κηδείας 146,50=**199.628,46 €**.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΗΘΕΙΣΑΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ: 199.628,46€.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΗΘΕΙΣΑΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΣ: 152.240,00€.

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΗΘΕΙΣΑΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ: 47.388,46€.

Από την αρμόδια υπηρεσία εστάλη το υπ' αριθμ./14-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένη την Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013. Ο προσφεύγων με το υπ. αρ./7-11-2016 υπόμνημα της υπέβαλε τις απόψεις της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και στην συνέχεια εκδόθηκε η κρινόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με την ΣτΕ 888/2016.
3. Η εντολή ελέγχου με αριθμό/23-12-2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου ως εκδοθείσα την 23-12-2015 δεν γνωστοποιήθηκε μέσα στην 10ετή προθεσμία , όπως η φορολογική αρχή είχε σχετική υποχρέωση και επομένως το δημόσιο αδυνατεί να καθιερώσει παράταση παραγραφής.
4. Τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν. 4174/2013.
5. Στην έκθεση ελέγχου η φορολογική διοίκηση σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 28 Ν. 4174 /2013 οφείλει να αναγράφει και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη προς έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου. Εν προκειμένω στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και δη στο πεδίο των ισχυουσών διατάξεων σελ. 4 της εκθέσεως ελέγχου ουδόλως μνημονεύεται η κρίσιμη και εφαρμοζόμενη εν προκειμένω διάταξη 22 του Ν. 4337/2015 , αλλά ούτε καν η

γενική διάταξη περί 10ετούς παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου , ήτοι ο γενικός κανόνας του Ν. 2961 /2001 .

6. Η ολιγωρία του δημοσίου , η καθυστέρηση ελέγχου και εν τέλει η έκδοση της προσβαλλομένης 11 χρόνια μετά την υποβολή της δήλωσης , φέρει στην όλως δυσμενή θέση της επιβολής του ανώτατου προστίμου 120% και μάλιστα χωρίς δικαίωμα συμβιβασμού , ή έκπτωσης των πρόσθετων φόρων , ενώ στο χρονικό αυτό διάστημα των 11 ετών, ίσχυσαν κατά καιρούς πολύ ευνοϊκότερες διατάξεις μεταξύ των οποίων και η δυνατότητα συμβιβασμού στα 3/5 , έκπτωση πρόσθετων φόρων , ενώ παράλληλα σε έγκαιρο έλεγχο εκ μέρους της υπηρεσίας , δεν θα είχε υποχρέωση να καταβάλει το εξοντωτικό πρόστιμο 120%.

7. Εσφαλμένα φέρεται ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου στην προσβαλλόμενη πράξη διότι ο τρόπος επαγωγής της κληρονομιάς αποτελεί κρίσιμο προσδιοριστικό στοιχείο της φορολογικής υποχρέωσης .

8. Το κληρονομαίο ακίνητο μετά τον έλεγχο εκτιμήθηκε συνολικά σε αξία 199.628,46 όμως τυγχάνει κύριος κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου επομένως η αξία της κληρονομικής του μερίδας ανέρχεται σε 199.628,46€ $\frac{1}{2}$ =99.814,23.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχήςη κάθε 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 στοιχείο .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου(αντικειμενικός προσδιορισμός)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 του Ν.2961/2001: «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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37, παρ. 5 του Ν. 4141/2013, ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013, «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, **παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη** πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4337/15 «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή οι κρινόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ. αρ. την 25-2-2005 και η υπ. αρ. την 18/8/2005 το Δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου εμπίπτει την **31/12/2015** σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Επειδή η υπ. αρ. εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 23/12/2015 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων έχει υποπέσει σε παραγραφή είναι παντελώς αβάσιμος σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή η υπ. αρ. εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 23/12/2015 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν γνωστοποιήθηκε μέσα στην 10ετή προθεσμία, όπως η φορολογική αρχή είχε σχετική υποχρέωση και επομένως το δημόσιο αδυνατεί να καθιερώσει παράταση παραγραφής είναι παντελώς αβάσιμος και καθ' όλα απορριπτός, διότι η εντολή ελέγχου απεστάλη με συστημένη επιστολή στις 28-12-2015 και κοινοποιήθηκε στις 8-1-2016 σύμφωνα τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4337/15, «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών,

που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015, εντολές ελέγχου..» Συνεπώς από τα ως άνω διαλαμβανόμενα δεν τίθεται θέμα τότε κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου αλλά τότε εκδόθηκε αυτή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν4337/2015 ορίστηκε ότι το δικαίωμα του δημοσίου παρατείνεται για ένα ακόμη χρόνο εφόσον έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31/12/2015 ,η λόγω ετήσια παράταση , όπως άλλωστε έχει ήδη κριθεί από τα Διοικητικά Δικαστήρια της επικράτειας (μεταξύ άλλων και η 888/2016 ΣτΕ) τυγχάνει μη νόμιμη , αντιβαίνει τις αρχές ασφαλείας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης , αφού παρά την δεκαετή προθεσμία του δημοσίου , ήτοι χρόνος απολύτως και εξόχως επαρκής για την διεκπεραίωση του φορολογικού ελέγχου , εν τούτοις παρατείνει όλως αδικαιολόγητα την αβεβαιότητα του φορολογουμένου έναντι του δημοσίου . Ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι σε κάθε περίπτωση πλήρως αβάσιμος, αυθαίρετος και καθόλα απορριπτέος με βάση την αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, η οποία υπαγορεύει την ερμηνεία των φορολογικών ρυθμίσεων με βάση το γράμμα του νόμου. Συνεπεία αυτής της αρχής, όπως έχει κριθεί και νομολογιακά, απορρίπτεται κατά κανόνα η ανάλογη εφαρμογή φορολογικού νόμου ως αντίθετη με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου και ο συγκεκριμένος έλεγχος συμβατότητας με τις σχετικές διατάξεις ανήκει στην δικαιοδοσία των Δικαστηρίων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης τα οποία υποχρεούνται να εφαρμόζουν το ισχύον νομοθετικό καθεστώς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν 4174/2013 ορίζεταιη **διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου** που προβλέπεται από την παράγραφο 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι μήνες .Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι μήνες ακόμη είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εντολή εξέλιπε την αναγκαία εκ του νόμου χρονική διάρκεια του φορολογικού ελέγχου επικαλούμενος τις διατάξεις του αρθρ. 25 Ν. 4174 /2013 ,ότι σε κάθε περίπτωση, πέραν του θμήνου από της έκδοσης της εντολής , χωρίς γνωστοποίηση τυχόν παράταση της χρονικής διάρκειας του ελέγχου , προ της λήξης του εξαμήνου , καθιστά την προσβαλλόμενη μη νόμιμη , ως μη εκδοθείσα. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και καθ όλα απορριπτέος διότι οι επικαλούμενες ως άνω διατάξεις αφορούν σε επιτόπιους ελέγχους και καμία σχέση δεν έχουν με τον παρόντα έλεγχο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου η φορολογική διοίκηση σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 28 Ν. 4174 /2013 οφείλει να αναγράφει και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη προς έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εν προκειμένω στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και δη στο πεδίο των ισχυουσών διατάξεων σελ. 4 της εκθέσεως ελέγχου ουδόλως μνημονεύεται η κρίσιμη και εφαρμοζόμενη εν προκειμένω διάταξη 22 του Ν. 4337/2015 , αλλά ούτε καν η γενική διάταξη περί 10ετούς παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου , ήτοι ο γενικός κανόνας του Ν. 2961 /2001 .Ο ισχυρισμός αυτός είναι καθ όλα απορριπτέος διότι όλες οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του

δημοσίου έχουν αναγραφεί στην έκθεση ελέγχου (σελ. 22-23) ως απάντηση του ελέγχου στην ένσταση που προβλήθηκε επί του σημειώματος διαπιστώσεων, θέτοντας το θέμα της παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις του Ν 2523/1997 όπως ισχύει από 31/3 /2011 με το άρθρο 26 παρ 1 και 2 του Ν 3943/2011 τα ποσοστά πρόσθετων φόρων που ορίζονται από το προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου .Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν ...α)....β)το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 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:

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 ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, 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%). Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ολιγωρία του δημοσίου , η καθυστέρηση ελέγχου και εν τέλει η έκδοση της

προσβαλλομένης 11 χρόνια μετά την υποβολή της δήλωσης , φέρει στην όλως δυσμενή θέση της επιβολής του ανώτατου προστίμου 120% και μάλιστα χωρίς δικαίωμα συμβιβασμού , ή έκπτωσης των πρόσθετων φόρων , ενώ στο χρονικό αυτό διάστημα των 11 ετών, ίσχυσαν κατά καιρούς πολύ ευνοϊκότερες διατάξεις μεταξύ των οποίων και η δυνατότητα συμβιβασμού στα 3/5 , έκπτωση πρόσθετων φόρων , ενώ παράλληλα σε έγκαιρο έλεγχο εκ μέρους της υπηρεσίας , δεν θα είχε υποχρέωση να καταβάλει το εξοντωτικό πρόστιμο 120%, είναι παντελώς αβάσιμος βάση των προαναφερόμενων διατάξεων .

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα φέρεται ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου στην προσβαλλόμενη πράξη διότι ο τρόπος επαγωγής της κληρονομιάς αποτελεί κρίσιμο προσδιοριστικό στοιχείο της φορολογικής υποχρέωσης. Ο ισχυρισμός αυτός είναι ανυπόστατος και καθ' όλα απορριπτέος διότι στην από 18/11/2016 έκθεση ελέγχου και στην σελίδα 1 αναγράφεται : « **Οι και κατέστησαν κληρονόμοι, δυνάμει της/5-6-2001 δημόσιας διαθήκης η οποία δημοσιεύτηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών, με αριθμό πρακτικού συνεδρίασης/26-11-2004**».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το κληρονομητέο ακίνητο μετά τον έλεγχο εκτιμήθηκε συνολικά σε αξία 199.628,46€ όμως τυγχάνει κύριος κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαθέτου επομένως η αξία της κληρονομικής του μερίδας ανέρχεται σε 199.628,46€ $\frac{1}{2}$ =99.814,23. Ο ισχυρισμός αυτός είναι ανυπόστατος και καθ' όλα απορριπτέος διότι στην από 18/11/2016 έκθεση και στην σελίδα 20 αυτής αναγράφεται ότι το ακίνητο εκτιμήθηκε συνολικά 399.549,92 € και η κληρονομητέα μερίδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε 399.549,92 € $\times 50\%$ =199.774,96€ -έξοδα κηδείας 146,50=199.628,46 €.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/11/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, 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 από 13/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. αριθ...../18-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/18-11-2016

Διαφορά φόρου	9.477,69
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	11.373,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.850,92

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.

