



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Καλλιθέα 14 -11 -2016

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 3805

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9564037

**ΦΑΞ** : 210 9531321

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. 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».

γ. 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».

δ. 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 αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../16.06.2016 ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../...../2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού

Φόρου Κληρονομιάς, έτους φορολογίας 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ....2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους φορολογίας 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση και την από 19.04.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ..../16.06.2016 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. ..../2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., έτους 1998, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος κληρονομιάς ποσού 621,43€, πλέον 745,71 € πρόσθετος φόρος 120%λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 14.04.2016 έκθεσης οριστικού ελέγχου Κεφαλαίου (φόρος κληρονομιάς- επανάληψη διαδικασίας), του ελεγκτή του Δ.Ο.Υ. .... και κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2961/2001 βάσει της με αριθμ. .../2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. Από τον έλεγχο των υπ αριθμ. ..../1998 και ..../1999 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, έτους φορολογίας 1998, που υπέβαλε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο αξίας των κληρονομούμενων μερίδων και της δηλωθείσας. Συγκεκριμένα, η αξία που δηλώθηκε με τις ως άνω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς ήταν 20.441,25 € ενώ η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο 22.216,34 €.

#### Σύντομο Ιστορικό

Ύστερα από την με αρ. ..../10.06.2015 εντολή φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ..... στα πλαίσια των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων της και λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμ. ..../2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..., η οποία ακυρώνει την με αριθμ. ..../2008 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ .... προκειμένου να επαναλάβει την διαδικασία έκδοσης της αναφερόμενης καταλογιστικής πράξης λόγω μη κλήτευσης της εξ' αδιαθέτου και εξ' αποποιήσεως κληρονόμου ..... προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ή προφορικώς, ο έλεγχος προέβη στην κλήτευση προς ακρόαση, της υπόχρεου κληρονόμου, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2690/1999 και του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος και των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, η οποία κοινοποιήθηκε στην

προσφεύγουσα στις 23.10.2015.Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν του τις με αριθμ. πρωτ. ....../2015 απόψεις της προσφεύγουσας εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παρατίθεται ένα συγκριτικό στοιχείο οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου, χωρίς να προκύπτουν ούτε καν στοιχειωδώς τα ιδιαίτερα εκείνα χαρακτηριστικά που οδηγούν σε ασφαλές συμπέρασμα περί του ότι το κληρονομιαίο ακίνητο είναι ομοειδές σε αξία με το συγκριτικό.
- Το κρινόμενο ακίνητο πλεονεκτεί ελάχιστα ως προς το χρόνο φορολογίας μειονεκτεί όμως πολύ ως προς την έκταση καθώς έχει επιφάνεια 2.700τμ ενώ το συγκριτικό μόλις 724,02τμ.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§4 του ν. 2523/97 πρόσθετος φόρος επιβάλλεται όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας του ελέγχου και της δήλωσης είναι μεγαλύτερη του 20% ήτοι στην συγκεκριμένη περίπτωση :  $22.216,34\text{€}(\text{αξία ελέγχου}) \times 20\% = 4.443,26$ . Εφόσον το ποσό της διαφοράς μας είναι  $22.216,34\text{€} - 20.441,25\text{€} = 1.775,09\text{€}$ , είναι κατά πολύ μικρότερο του 20% της αξίας του ελέγχου , οπότε δεν μπορεί να επιβληθεί πρόσθετος φόρος.
- Η συγκεκριμένη υπόθεση κατά δήλωση της έχει προσεγγίσει την ειλικρίνεια, είναι υπερήλικη, με πολλά προβλήματα υγείας, βρίσκεται σε δεινή οικονομική κατάσταση.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§1του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

« 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 περ. α΄ του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο,»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§1 του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 ενότητα Α΄ του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 ενότητα Γ΄ περίπτωση β΄ του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων ,που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α).....

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α΄ του άρθρου αυτού.»

**Επειδή** σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 14.04.2016 έκθεση οριστικού ελέγχου κεφαλαίου (φόρου κληρονομιάς) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ....., στις 25.03.1998 απεβίωσε ο ..... του οποίου κληρονόμος εξ αδιαθέτου διαδοχής είναι η προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα με τις υπ΄ αριθμ ...../98 και ...../99 δηλώσεις της, δήλωσε μεταξύ άλλων και το ως κάτωθι ακίνητο:

- κατεδαφιστέα οικία επιφ 120τμ κτισμένης σε οικόπεδο εμβαδού 2.700τμ που βρίσκεται στην κοινότητα ..... του -Νομού .... και στον οικισμό ....., δηλωθείσα αξία οικοπέδου 160.000δρχ, οικίας 205.200δρχ, ήτοι συνολική αξία 365.200δρχ ή 1.071,75€.

**Επειδή** ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του υπό κρίση ακινήτου απέστειλε στη Δ.Ο.Υ .... το υπ΄ αριθμ. ..../2016 ΔΑΠ, στο οποίο η Δ.Ο.Υ ..... απάντησε με την από 21.03.2016 έκθεση ελέγχου της, προσδιορίζοντας την αξία του ως ακολούθως:

- Συγκριτικά στοιχεία

Φάκελος ΦΜΑ .../1996. Στις 07.04.1996 μεταβιβάσθηκε άρτιο και οικοδομήσιμο οικόπεδο έκτασης 724,02 τμ εντός των ορίων του μικρού οικισμού ..... της αξίας του προσδιορισθείσης οριστικώς σε 1.700δρχ ανά τμ.

Το εκτιμώμενο πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας μειονεκτεί όμως ως προς την έκταση.

## ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΓΟΡΑΙΑΣ ΑΞΙΑΣ

Οικόπεδο 2.700 τμ X 1.700δρχ= 4.590.000δρχ X 4/24 = 765.000δρχ ή 2.245,04€.

**Επειδή** τόσο η Δ.Ο.Υ .... όσο και η Δ.Ο.Υ ..... έκριναν ότι το ως άνω συγκριτικό στοιχείο είναι πρόσφορο τοπικά και χρονικά και με βάση αυτό αξιολόγησαν το κρινόμενο ακίνητο. Συγκεκριμένα, το κρινόμενο ακίνητο, βρίσκεται στο ίδιο δημοτικό διαμέρισμα με αυτό που ελήφθη ως συγκριτικό στοιχείο, μπορεί να μειονεκτεί ως προς την έκταση όμως πλεονεκτεί του συγκριτικού ως προς το χρόνο μεταβίβασης. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν.2961/2001 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 του άρθρου 1§4 του ν.2523/97 ορίζεται ότι:

«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 προίκων, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προίκων, 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** στην υπό κρίση περίπτωση, διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ της συνολικής προσδιορισθείσας από τον έλεγχο αξίας των κληρονομούμενων μερίδων και της συνολικής δηλωθείσας. Συγκεκριμένα, η συνολική αξία που δηλώθηκε με τις ως άνω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς ήταν 20.441,25 €, ενώ η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο 22.216,34 € ήτοι διαφορά 1.775,09€.

**Επειδή** η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που ο έλεγχος προσδιόρισε ήτοι :

Αξία ελέγχου  $22.216,34 \times 20\% = 4.443,26\text{€}$

$4.443,26 > 1.775,09$

Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επιβολής πρόσθετου φόρου, είναι βάσιμος .

**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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση η Διοίκηση δεσμευόμενη από την αρχή της νομιμότητας υποχρεούται σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων σχετικά με την επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου, και άρα ορθώς ενήργησε εφαρμόζοντας το ισχύον νομοθετικό καθεστώς καθώς ο ισχυρισμός του διοικούμενου περί των προβλημάτων υγείας του δεν επαρκεί για την τη μη επιβολή φόρου κληρονομιάς.

**Επειδή** ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ν.2961/2001, απέβλεψε, επιτρεπτώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16.06.2016** και αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου με βάση την παρούσα απόφαση :**

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ : 1998

|                            | Βάσει ελέγχου    | Βάσει ΔΕΔ      |
|----------------------------|------------------|----------------|
| Κύριος φόρος               | 6.712,77€        | 6.712,77€      |
| Φόρος που έχει βεβαιωθεί   | 6.091,34€        | 6.091,34€      |
| Οφειλόμενη διαφορά φόρου   | 621,43€          | 621,43€        |
| Πρόσθετος φόρος 120%       | 745,71€          | 0€             |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b> | <b>1.367,14€</b> | <b>621,43€</b> |

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο η υπάλληλος  
Του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).