



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 13/7/2016

Αριθμός απόφασης: 2555

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουΑΦΜ....., κατοίκου..... οδός ΕΣΠΕΡΙΔΩΝ Τ.Κ κατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 το υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 61.734,69€, πλέον 34.571,42 € (πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στιςαπεβίωσε ομε ΑΦΜ:....., πατέρας του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ.με αρ. φακέλουδήλωση φόρου κληρονομιάς στη ΔΥΟ..... Στη δήλωση αυτή μεταξύ άλλων δήλωσε το ¼ εξ αδιαιρέτου κατά πλήρη κυριότητα «.....», εκτάσεως στρεμμάτων στη θέση «....ό» πλησίοντης πόλης Τρικάλων, επί πεζοδρόμου και δημοτικής οδού, εντός Γ.Π.Σ. του Δήμου Τρικκαίων. **Εν συνεχεία** υπέβαλε την υπ' αρ.τροποποιητική δήλωση φόρου για το ως άνω ακίνητο με την εξής περιγραφή «Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου επιφάνειαςτ.μ., άρτιου και οικοδομήσιμου, στην περιοχήτου Δήμου Τρικκαίων το οποίο τελεί υπό καθεστώς απαλλοτρίωσης δυνάμει της υπ' αρ.απόφασης Νομάρχης....., όπως αυτή έχει τροποποιηθεί από την υπ' αρ.απόφαση Δημοτικού Συμβουλίου και την υπ' αρ.απόφαση Περιφερειάρχη...... Για την περιοχή δεν έχει κυρωθεί πράξης εφαρμογής». Δηλώθηκε δε αντικειμενική αξία για το ως άνω ακίνητο 944.846,90 € με το υποβληθέν έντυπο 3 φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου οικοπέδου εντός σχεδίου ή σε οικισμό.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Η προσαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ 5 , άρθρου 2 παρ 1 και 5 , άρθρου 17 Συντ. και του άρθρου 1 πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ καθώς ερείδεται επί αντισυνταγματικής διατάξεως τυπικού νόμου άρθρου 25 Ν 3842/2010.

2. Επίκληση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ 1 και άρθρου 7 παρ 1 Ν 2961/2001.

3. Επίκληση της Ολ. ΣΤΕ 166/2016 .

4.Επίκληση του άρθρου 25 α' περ 1 α' κα β' του Ν 3842/2010.

5. Λανθασμένος ο υπολογισμός της προσαύξησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

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 τις διατάξεις της άρθρου 7 περ ι) του Ν 2961/2001 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται ή κατά τον 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 σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 Ν 2961/2001 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται ε) κατά τον χρόνο της καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται ή κατά τον χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την μεταβίβαση ή την γονική παροχή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του ν.δ. της 27.1.1923 προστέθηκε στο άρθρο 4 Ν.1641/1919 «περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών, προικίων και κερδών λαχείων» η παράγραφος 8 που όριζε τα εξής «Κτήματα τεθέντα υπό μεσεγγύηση ως ανήκοντα εις υπηκόους εχθρικών κρατών ή καταληφθέντα υπό του κράτους, ως εγκαταλελειμμένα υπό των κυρίων των ή κηρυχθέντα αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα, μεταβιβαζόμενα δ' είτε κατά κληρονομία ή κληροδοσία, υπόκεινται εις φόρο μετά την προς τους δικαιούχους απόδοση τούτων ή του τμήματος αυτών και επί τη βάσει της κατά τον χρόνο της αποδόσεως αξίας των».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. Α1 Ν.3842/2010 (**ΦΕΚ 23-4-2010**) η περίπτωση ι' του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 Ν 2961/2001 καταργούνται. β) **Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως**

Επειδή η κρίσιμη περίπτωση υπάγεται στις ως άνω ρυθμίσεις και ως χρόνος φορολογίας είναι η 23-4-2010, η δε δήλωση φόρου κληρονομιάς έπρεπε να έχει υποβληθεί μέχρι 23-4-2011. Όμως η δήλωση υποβλήθηκε στις 23/11/2015, ήτοι 56 μήνες μετά την καταληκτική ημερομηνία

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 και άρθρου 7 παρ 1 Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 25 α' περ 1 α' κα β' του Ν 3842/2010 και κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ 5 , άρθρου 2 παρ 1 και 5 , άρθρου 17 Συντ. και του άρθρου 1 πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ καθώς ερείδεται επί αντισυνταγματικής διατάξεως τυπικού νόμου άρθρου 25 Ν 3842/2010 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 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 απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, 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 απέφυγε 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 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. 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 επιβολή προσαυξήσεων και προστίμων πρέπει να διαγραφούν είναι παντελώς αβάσιμος βάση των προαναφερόμενων διατάξεων.

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 απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%)

για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λανθασμένα υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος 56% είναι αβάσιμος διότι ο προσφεύγων που είναι τέκνο του θανόντος υπάγεται στην Α' τάξη Ν.3842/2010. Ο φόρος που αναλογεί στην αρχική κληρονομική του μερίδα (142.745,70 €), στην συμπληρωματική κληρονομική του μερίδα (944.846,90 €) και στις συνυπολογιζόμενες προγενέστερες γονικές παροχές (8.620,32 €), ήτοι σε σύνολο περιουσίας 1.096.212,92 € είναι 66.121,29 €. Από το ποσό αυτό του φόρου αφαιρείται ο φόρος συνυπολογιζόμενων γονικών παροχών και προκύπτει υπόλοιπο φόρου 61.734,69 €. Σε αυτό το ποσό υπολογίζονται προσαυξήσεις 56%, ήτοι 34.571,42 € και προκύπτει σύνολο φόρου για βεβαίωση 96.306,11 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	61.734,69
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου 53%	34.571,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	96.306,11

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

