



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα 14/6/2016

Αριθμός απόφασης: 2157

**ΤΜΗΜΑ : Α2**  
**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**  
**Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**  
**Τηλέφωνο : 2131604521**  
**ΦΑΞ : 2131604567**

**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 από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....ΑΦΜ ..... κατοίκου .....οδός .....κατά της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/12/2015 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 .....και 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 την υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.422,48 €, πλέον 4.106,98 € (πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας.)

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της υπ. αρ. ....εντολής του Προϊσταμένου της αρμοδίας Δ.Ο.Υ για την διενέργεια ελέγχου στις υποβληθείσες υπ.αρ. ....και ....και ....από τον προσφεύγοντα δηλώσεις φόρου κληρονομιάς μετά τον θάνατο του αποβιώσαντος την 4/3/2005 .....ο οποίος με τις α) από .....Δημόσια διαθήκη του, που δημοσιεύθηκε την .... με το υπ'αριθμ. ....πρακτικό δημοσίευσης του πρωτοδικείου ....και β) από .....Δημόσια διαθήκη του, που δημοσιεύθηκε την .....με το υπ'αριθμ. ...πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου ....κατέλειπε στον προσφεύγοντα **α.** ένα αγροτεμάχιο ξερικό μονοετούς καλλιέργειας εμβαδού .....τ.μ, στη θέση «.....», εκτός οικισμού( αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας του) και **β.** ένα αυτοτελές οικόπεδο εμβαδού ....τ.μ. , που βρίσκεται στο Δ.Δ ....του Δήμου....., εντός οικισμού( εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού).

Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου (οικόπεδο εμβαδού.....,00 τ.μ. , που βρίσκεται στο Δ.Δ Κρήνης του Δήμου....., εντός οικισμού) λαμβάνοντας υπόψη το συγκριτικό στοιχείο από τον φάκελο Ζ ....όπου στις 13/5/2004 μεταβιβάστηκε το ¼ εξ αδιαίρετου οικοπέδου έκτασης .....τ.μ εντός του οικισμού Δ.Δ ....του Δήμου .....έναντι **οριστικής αξίας 88,50€/τ.μ.**

Λαμβανομένου υπόψη ότι το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω διαφοράς χρόνου φορολογίας προσδιόρισε την αξία του ως ακολούθως:

οικόπεδο έκτασης .... τ.μ X **90,00€/τ.μ** =67.680,00€ Δηλωθείσα αξία 16.544,00€

Στην συνέχεια εστάλη στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου όπου ο προσφεύγων με τα υπ. αρ..... και ..... έγγραφα του εξέθεσε τις απόψεις του ότι το κρινόμενο μειονεκτεί έναντι του συγκριτικού που ελήφθη από τον έλεγχο και ως εκ τούτου η εκτιμώμενη αξία του θα πρέπει να μειωθεί, οι οποίες έγιναν εν μέρη δεκτές από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε ο αριθ. ....Οριστικός Προσδιορισμός Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... και η αξία του κρινόμενου προσδιορίστηκε .

Οικόπεδο έκτασης .... τ.μ X**82,00€/τ.μ**=61.664,00 € Δηλωθείσα αξία16.544,00 €

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

1.Εσφαλμένη η αποτίμηση της αξίας του οικοπέδου βάσει συγκριτικών στοιχείων το κρινόμενο βρίσκεται εντός οικισμού, η αγοραστική του αξία την περίοδο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης, βάσει συγκριτικών στοιχείων, αντιστοιχούσε σε 22 €/τ.μ. και όχι όπως εσφαλμένα κρίθηκε 82 €/τ.μ.,

2.Ο έλεγχος της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και της τροποποιητικής-συμπληρωματικής, διενεργήθηκε πέντε τουλάχιστον έτη μετά την υποβολή της τελευταίας με αποτέλεσμα στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς να προσδιοριστούν πέραν της οφειλόμενης διαφοράς του φόρου (ποσού 3.422,48 €), και τόκοι /πρόστιμα ή πρόσθετους φόρους ποσού ύψους 4.106,98 € Εάν ο έλεγχος είχε διενεργηθεί νωρίτερα και όχι 5 έτη μετά την υποβολή της ασφαλώς οι τόκοι υπερημερίας θα ανέρχονταν σε πολύ μικρότερο ποσό .Επομένως η καθυστέρηση αυτή της Διοίκησης συνιστά παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς αυτή.

**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 παροχής ....η 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 ίδιου 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 62 του Ν 2961/2001 προθεσμία υποβολής της δήλωσης σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή .

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν 2961/2001 ο υπόχρεος κληρονόμος έχει την δυνατότητα να υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας στον υπόχρεο μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομητέα περιουσία στοιχεία τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη .

**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** ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των υπό κρίση ακινήτων έλαβε υπόψη :

α. Για τον ακριβή προσδιορισμό των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων σύμφωνα με τις υπ.αρ..... και .....και .....δηλώσεις φόρου κληρονομιάς .

β. Τις απόψεις του προσφεύγοντος .

γ. Τον φάκελο Ζ .....όπου στις 13/5/2004 μεταβιβάστηκε το ¼ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου έκτασης .....τ.μ εντός του οικισμού Δ.Δ .....του Δήμου ....έναντι **οριστικής αξίας 88,50€/τ.μ.**

**Προσδιόρισε** την αξία του κρινόμενου ως ακολούθως:

Οικόπεδο έκτασης .... τ.μ **X82,00€/τ.μ=61.664,00 €** Δηλωθείσα αξία16.544,00 €

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αποτίμηση της αξίας του κρινόμενου βάσει συγκριτικών στοιχείων αντιστοιχούσε σε ..... €/τ.μ. και η αγοραστική του αξία του την περίοδο υποβολής της τροποποιητικής του δήλωσης εν έτη 2009, εσφαλμένα κρίθηκε 82 €/τ.μ είναι παντελώς αόριστος αβάσιμος και αναπόδεικτος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001περί 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 58 του Ν 4174/2013 αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό που πραγματοποιήθηκε από την φορολογική διοίκηση ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς...α)...β)...γ)... ο παρών κώδικας τίθεται σε ισχύ από 1/12014.

**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 έλεγχος της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και της τροποποιητικής-συμπληρωματικής διενεργήθηκε πέντε τουλάχιστον έτη μετά την υποβολή της τελευταίας με αποτέλεσμα στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς να προσδιοριστούν πέραν της οφειλόμενης διαφοράς φόρου (ποσό 3.422,48 €), και τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι ποσού ύψους 4.106,98 € ενώ ο έλεγχος εάν είχε διενεργηθεί νωρίτερα και όχι 5 έτη μετά την υποβολή της οι τόκοι υπερημερίας θα ανέρχονταν σε πολύ μικρότερο ποσό παραβιάζοντας η Διοίκηση την εμπιστοσύνη του διοικούμενου προς αυτή είναι παντελώς αβάσιμος και ανυπόστατος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής .....κατά της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

#### **Οριστική πράξη ....διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς**

Διαφορά φόρου	3.422,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	4.106,98
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>7.529,46</b>

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  
α/α

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).