



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 05-04-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 334

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- 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. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην

αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - ΑΦΜ κατά της υπ' αρ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-.....) της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου) της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εκ 560,55 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 672,66 €, δη σύνολο εκ 1.233,21 €, αναφορικά με τις αρχική και υπ'αρ. και συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου).

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., οι παραπάνω δηλώσεις υποβλήθηκαν στην εν λόγω υπηρεσία από τον προσφεύγοντα, ως συγκληρονόμο (τέκνο) εκ διαθήκης της του

– Α.Φ.Μ., που απεβίωσε στις 09-09-2002, κατοίκου εν ζωή Η αποβιώσασα συνέταξε ιδιόχειρη διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε στις 21-2-2003, και κηρύχθηκε κυρία με την υπ' αρ. απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου

Με την υπ' αρ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα και την συγκληρονόμο του του – Α.Φ.Μ. (τέκνο της θανούσης), κατά 50% εξ αδιαιρέτου, τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική Αξία	Αγοραία Αξία
1.	Ισόγειο διαμέρισμα, εμβαδού 68 τ.μ., με αποκλειστική χρήση κήπου, με ποσοστό 46/1000 σε οικόπεδο, εμβαδού 5.290 τ.μ., από ένα συγκρότημα εξοχικών κατοικιών, ανεγερθέντος βάσει της υπ' αρ. οικοδομικής άδειας στο Δ.Δ. του Δήμου Ν.	22.248,24 € (κτίσμα)	7.751,76 € (οικόπεδο)
2.	Ημιυπόγειος αποθηκευτικός χώρος, εμβαδού μικτού 120,80 τ.μ., με ποσοστό 5/100 σε οικόπεδο επί της οδού, στο Δήμο Ν.	13.447,98 €	
3.	Αγρός, έκτασης 2.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην κτηματική περιοχή Ν. (εκτός Γ.Π.Σ., μη αρδευόμενος, δεν έχει πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό).	882,00 €	
4.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου, έκτασης 2.062 τ.μ., διαιρετού και αυτοτελούς τμήματος του υπ' αρ. 679 κληροτεμαχίου, μετά μονοκατοικίας αποτελούμενης από υπόγεια αποθήκη, εμβαδού 120 τ.μ., ισόγειο, εμβαδού 116,39 τ.μ. και όροφο, εμβαδού 83,42 τ.μ. (ανεγερθείσας βάσει της υπ' αρ. οικ. άδειας), επί αγροτικού δρόμου στην κτηματική περιοχή Δήμου Ν. (εκτός Γ.Π.Σ., μη αρδευόμενος, άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα).	13.612,29 € (αγρός) 62.216,92 € (κτίσμα)	
	ΣΥΝΟΛΟ	112.407,44 €	7.751,76 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	120.159,20€	

Με την υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα και την συγκληρονόμο του του – Α.Φ.Μ. κατά 50% εξ αδιαιρέτου, τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αντικειμενική Αξία	Αγοραία Αξία
1.	65 εταιρικά μερίδια της «..... Ε.Π.Ε.», με έδρα επί της οδού στο Δήμο, εταιρικό κεφάλαιο 8.000.000 δρχ (23.477,62 €), διαιρεμένο σε 100 εταιρικά μερίδια, αξίας 80.000 δρχ (234,78 €) καθένα από αυτά.	-	-
	ΣΥΝΟΛΟ	0,00	0,00
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	0,00 €	

Με την υπ' αρ. διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. από τον προσφεύγοντα και την συγκληρονόμο του του – Α.Φ.Μ., διορθώθηκε η διεύθυνση του οικοπέδου στο Ν., από στο ορθό Κατά συνέπεια, η δήλωση ήταν άνευ φορολογικού περιεχομένου.

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς (Ν. 2961/2001) της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των παραπάνω κληρονομιών στοιχείων κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου της του στις 09-09-2002) δια αντικειμενικών αξιών ή συγκριτικών στοιχείων για τα ακίνητα και διά αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας βάσει της ΠΟΛ. 1055/2003 για τα εταιρικά μερίδια, ως εξής:

Υπ'αρ. & δηλώσεις φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομιών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου
1.	Ισόγειο διαμέρισμα 68 τ.μ., με χρήση κήπου, με ποσοστό 46/1000 σε οικόπεδο 5.290 τ.μ., στο Δ.Δ. Δ. Ν.	22.248,24 € (κτίσμα) 30.174,00 € (οικόπεδο)
2.	Ημιυπόγειος αποθηκευτικός χώρος, 120,80 τ.μ., με ποσοστό 5/100 σε οικόπεδο επί της οδού, Δ. Ν.	13.447,98 €
3.	Αγρός 2.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην κτηματική περιοχή Ν.	882,00 €
4.	Ποσοστό ½ αγροτεμαχίου 2.062 τ.μ., τμήματος του υπ' αρ. κληροτεμαχίου, μετά μονοκατοικίας (υπόγεια αποθήκη 120 τ.μ., ισόγειο 116,39 τ.μ. και όροφο 83,42 τ.μ στην κτηματική περιοχή Δ. Ν.	13.612,29 € (αγρός) 62.216,92 € (κτίσμα)
	ΣΥΝΟΛΟ	142.581,43 €

υπ' αρ. δήλωση φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομιαιών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου
1.	65 εταιρικά μερίδια της «..... Ε.Π.Ε.», με έδρα επί της οδού στο Δήμο	0,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ	0,00 €

Επισημαίνεται ότι για το προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η ΑΥΟ ΠΟΛ.1055/2003 και δεν προέκυψαν διαφορές. Πριν δε από την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003 η Δ.Ο.Υ. απέστειλε πρόσκληση στους κληρονόμους, προκειμένου αυτοί να υποβάλλουν ανέκκλητο αίτημα υπαγωγής ή όχι στις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003 και οι εν λόγω κληρονόμοι δεν έκαναν χρήση των δικαιωμάτων τους, που απορρέουν από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1069/2010. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε υποχρεωτικά τον τρόπο υπολογισμού της αξίας της επιχείρησης, με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, και με βάση τις ανωτέρω βάσει ελέγχου προσδιορισθείσες φορολογητέες αξίες των κληρονομιαιών στοιχείων, προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές αξίας και φόρου (σημειώνεται ότι η εκκαθάριση του φόρου βάσει δήλωσης έγινε δυνάμει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 2948/2001, ενώ η εκκαθάριση του φόρου βάσει ελέγχου δυνάμει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002):

υπ' αρ., και δηλώσεις φόρου κληρονομιάς			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία κληρονομιαιών στοιχείων	120.159,20	142.581,43	22.422,23
- Παθητικό-Δάνειο	-9.977,25	-9.977,25	-
- Παθητικό-Οφειλή στη Δ.Ο.Υ.	-8.404,00	-8.404,00	-
- Παθητικό-50% Δανείου	-24.027,47	-24.027,47	-
Υπόλοιπο αξίας	77.750,48	100.172,71	22.422,23
+Οικοσκευή 1/50	1.555,00	1.555,00	-
Σύνολο φορολογητέας αξίας	79.305,48	101.727,71	22.422,23
Φορ. Αξία κληρονομικής μερίδας	39.652,74	50.863,85	11.211,11
Αναλογούν κύριος φόρος	982,64	1.543,19	560,55
Πρόσθετος φόρος	-	672,66	672,66
Σύνολο φόρου	982,64	2.215,85	1.233,21

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Εσφαλμένος υπολογισμός αξίας οικοπέδου στο Δ.Δ. Δήμου Ν., με εμβαδό 5.290 τ.μ. αντί του ορθού 3.939 τ.μ.

➤ Το ορθό εμβαδόν του ως άνω οικοπέδου (3.939 τ.μ.) αποδεικνύεται από α) το υπ' αρ. συμβολαίου αγοραπωλησίας και σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου του και β) τη υπ' αρ. πράξη δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς του συμβολαιογράφου του

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού αξίας οικοπέδου στο Δ.Δ. Δήμου Ν., με εμβαδό 5.290 τ.μ. αντί του ορθού 3.939 τ.μ.

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 τα όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18. 2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά ..., αν η φορολογική δήλωση γι αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. ... Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία».

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 πρόσσοδος 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 .Β. Αντικειμενική αξία: 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας 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, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα...»

Επειδή, το άρθρο 41^α του Ν. 1249/1982 «Φορολογία Κεφαλαίου-Αντικειμενική Αξία-Υπεραξία», που προβλέπει την εφαρμογή «μικτού συστήματος» για τον προσδιορισμό της αξίας γης και

κτισμάτων με το αντικειμενικό σύστημα και το σύστημα της αγοραίας αξίας αντίστοιχα, ορίζει ότι :
«1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ245Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ. 118/1973 ΦΕΚ 202Α)'».

Επειδή, το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 αναγκαστικού νόμου 'περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων'», ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «Δια τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ... λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουσιν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή εξ άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα, ή κατά την κρίσιν του Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου».

Επειδή, το άρθρο 9 του Ν.Δ. 188/1973 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» ορίζει ότι : «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως δια τον υπολογισμόν του φόρου, λαμβάνεται η κατά τον χρόνον της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αγοραία αξία, προσδιοριζόμενη κατά τα εν άρθροις 10 έως 18, ειδικώτερον, οριζόμενα».

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νομοθετικού διατάγματος ορίζει ότι : «Επί ακινήτων δια τον προσδιορισμόν της αξίας λαμβάνονται υπ' όψιν και συνεκτιμώνται ιδία: Τα στοιχεία εκτιμήσεως των αυτών ή ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων, τα προκύπτοντα εκ μεταβιβάσεων επ' ανταλλάγματι ή κτήσεων αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός ή εξ απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών, η καθαρά πρόσσοδος αυτών, ως και παν έτερον πρόσφορον στοιχείον, ασκούν ουσιώδη επίδρασιν επί της διαμορφώσεως της αγοραίας αξίας αυτών. Εν ελλείψει οιουδήποτε εκ των ανωτέρων στοιχείων ή εφ' όσον τα υπάρχοντα κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών χωρεί δια παντός αποδεικτικού μέσου».

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Πάιγνια...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 και 29 του ανωτέρω νόμου ορίζουν ότι : «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ... 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παιγνία, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση. ... 3.Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες της συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης». Κατά συνέπεια, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ο τρόπος και ο χρόνος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης, μεταξύ άλλων και της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με αποτέλεσμα από 1.1.2015 να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 αναφορικά με την ανάκληση των δηλώσεων, δη η δυνατότητα που παρέιχε ο νομοθέτης για εν όλω ή εν μέρει ανάκληση των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, ακόμη και μετά την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μέχρι και σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, το υπ' αρ. Δ12 Α 1164337/11.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ορίζει ότι τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και περιεχόμενό της.

Επειδή, το υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του Ν.4174/2013 ορίζει ότι σε περίπτωση έκδοσης

εντολής ελέγχου, δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για τη φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., εμπρόθεσμα, από τους α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ., ως εκ διαθήκης κληρονόμους (τέκνα) της κατά την 09-09-2002 θανάτου της συζ. η υπ' αρ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώνονται: α) ισόγειο διαμέρισμα, εμβαδού 68 τ.μ., με ποσοστό 46/1000 σε οικοπέδο εμβαδού 5.290 τ.μ. στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού (δηλωθείσα αξία εκ 22.248,24 € το κτίσμα και 7.751,76 € το οικοπέδο, β) ημιυπόγειος αποθηκευτικός χώρος, εμβαδού 120,80 τ.μ. επί της οδού, στο Δήμο Νομού (δηλωθείσα αξία εκ 13.447,98 €), γ) αγρός, έκτασης 2.000 τ.μ. στη θέση «.....» στην κτηματική περιοχή Νομού (δηλωθείσα αξία εκ 882,00 €), δ) ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου ενός αγρού, έκτασης 2.062 τ.μ., μετά μονοκατοικίας, δη υπογείου (αποθήκης) εμβαδού 120 τ.μ., ισογείου εμβαδού 116,39 τ.μ. και ορόφου εμβαδού 83,42 τ.μ. στην κτηματική περιοχή Νομού (δηλωθείσα αξία εκ 13.612,29 € για τον αγρό και 62.216,92 € για το κτίσμα).
- Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει δήλωσης, δυνάμει της φορολογικής κλίμακας Ν.2948/2001 α' κατηγορία, δη κατά το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (χρόνο θανάτου στις 09-09-2002), ως ορίζει το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001, ως εξής:

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>
Σύνολο φορολογητέας αξίας	79.305,48
Αξία κληρονομικής μερίδας	39.652,74
Αναλογούν κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.2948/01, Α' κατηγορία)	982,64
Πρόσθετος φόρος	-
Σύνολο φόρου	982,64

- Ο έλεγχος, προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και των αγροτεμαχίων αντικειμενικά, χωρίς να προκύψουν διαφορές σε σύγκριση με τις βάσει δήλωσης αξίες.
- Η αξία του κρινόμενου οικοπέδου εμβαδού 5.290 τ.μ. προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το υπ' αρ. έγγραφό της σε 655.960,00 €, και του ποσοστού 46/1000 επ' αυτού σε 30.174,00 €.
- Επί της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο φορολογητέας αξίας των κληρονομιαίων στοιχείων υπολογίστηκε ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς, όπως αναγράφεται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002 εσφαλμένα, αντί της ορθής φορολογικής κλίμακας του Ν. 2948/2001, χωρίς ωστόσο να προκύπτουν διαφορές στο φόρο, ως εξής:

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Διαφορά</u>
Σύνολο φορολογητέας αξίας	79.305,48	101.727,71	22.422,23
Αξία κληρονομικής μερίδας	39.652,74	50.863,85	11.211,11
Κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.3091/02, α' κατηγορία)	982,64	1.543,19	560,55
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο όριο 120%)	-	672,66	672,66
Σύνολο φόρου	982,64	2.215,85	1.233,21

- Στις υποβλήθηκε από τους ίδιους κληρονόμους στην ανωτέρω υπηρεσία υπ' αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώνονται 65 εταιρικά μερίδια της « ΕΠΕ», με κεφάλαιο 8.000.000 δρχ (23.477,62 €), διαιρεμένο σε 100 εταιρικά μερίδια, με μηδενική δηλωθείσα αξία, με συνέπεια να μην προκύπτει φόρος κληρονομιάς.
 - Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το παραπάνω κληρονομιαίο στοιχείο αποτελεί ο χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης στις 09-09-2002, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001.
 - Ωστόσο, ούτε βάσει ελέγχου προέκυψε φόρος κληρονομιάς, κατόπιν προσδιορισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω θανάτου εταιρικών μεριδίων δυνάμει της ΠΟΛ. 1055/2003.
- Στις υποβλήθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία από τους ως άνω κληρονόμους η υπ' αρ. διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, για τη διόρθωση της διεύθυνσης ενός εκ των κληρονομιαίων στοιχείων, άνευ φορολογικού αντικειμένου.
- Στο υπ' αρ. συμβόλαιο κτήσης του επίμαχου ακινήτου του συμβολαιογράφου του, που συνετάγη στις (σε προγενέστερο χρόνο του χρόνου φορολογίας), με αγοράστρια την θανούσα σύζ. - που επικαλείται ο προσφεύγων – πράγματι αναγράφεται ως εμβαδόν του οικοπέδου τα 3.939 τ.μ..
 - Το ίδιο εμβαδόν μνημονεύει και η υπ' αρ. πράξη δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς του συμβολαιογράφου του, που συνετάγη στις (δη σε μεταγενέστερο χρόνο του χρόνου φορολογίας), από τους κληρονόμους της θανούσης, και
 - Ωστόσο, έως τον κρίσιμο (σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013) χρόνο έκδοσης της υπ' αρ. εντολής ελέγχου φόρου της εν λόγω κληρονομιάς από τη Δ.Ο.Υ., δεν υπεβλήθη τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, που να ανακαλεί-διορθώνει το λανθασμένο εμβαδόν του επίμαχου οικοπέδου εκ 5.290 τ.μ. στο ορθό εκ 3.939 τ.μ.. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως εμβαδόν του οικοπέδου τα 5.290 τ.μ. για τον προσδιορισμό της αξίας του και τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου υπολογισμού αξίας οικοπέδου στο Δ.Δ. Δήμου Ν., με εμβαδό 5.290 τ.μ. αντί του ορθού 3.939 τ.μ. στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. / ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-.....) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων, και, αρ. φακέλου)

Κύριος Φόρος	560,55
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	672,66
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	1.233,21

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).