



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

19/11/2015

Αριθμός απόφασης:

4478

**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 του....., ΑΦΜ....., κατοίκουκατά της από 20/5/2015 πράξης φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 20/5/2015 πράξη φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 18/11/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςη 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 από 20/5/2015 πράξη φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού 3.604,44€, πλέον 1.550,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγο υποβολής της υπ. αρ. ...διορθωτικής – συμπληρωματικής δήλωσης. Η προσφεύγουσα είχε κληρονομήσει από τον..... που απεβίωσε τηνκατά ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου μεταξύ άλλων και ακίνητο το οποίο με την υπ. αρ.αρχική δήλωση που υπεβλήθη στην αρμοδία Δ.Ο.Υ περιγράφεται ως ακολούθως: 50/100 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου που βρίσκεται στηνΑττικής στη Δημ. Κοινότητα Δήμου ...Αττικής στην Πολεοδομική Ενότηταστο Ο.Τ επί της Λεωφόρου και της οδούκαι ανωνύμου πεζοδρόμου συνολικής έκτασηςτ.μ Από το ως άνω οικόπεδο ρυμοτομούνται:

α) τμήμα έκτασης τ.μ.....

β) τμήμα έκτασης τ.μαπό την Λεωφόρο και οδό.....

Στο ως άνω οικόπεδο υπάρχουν τα εξής κτίσματα, τα οποία έχουν ανεγερθεί δυνάμει της με αρ. ...άδειας οικοδομής: α) διώροφη οικία(μεζονέτα) η οποία αποτελείται από ισόγειο ... τ.μ και Α' όροφο ... τ.μ και β) ισόγεια οικία βοηθητικός χώρος επιφάνειας τ.μ.... Με την ως άνω διορθωτική- συμπληρωματική δήλωση διορθώνεται: α) το εμβαδόν του ισογείου ορόφου της διώροφης οικίας από το εσφαλμένο τ.μ ... στο ορθό τ.μκαι το εμβαδόν του ορόφου αυτής από το εσφαλμένο τ.μ στο ορθό τ.μκαι το εμβαδόν του ισογείου κτίσματος από το εσφαλμένο τ.μ ... στο ορθό τ.μ....

Με την υποβολή της ως άνω δήλωσης διορθωτικής –συμπληρωματικής προέκυψε διαφορά φορολογητέας αξίας ποσού 18.032,18 € και η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε νέα εκκαθάριση και βεβαιώθηκε ο αναλογών φόρος.

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

1.Παράνομη και άκυρη η πράξη βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς.

2.Τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ 8 του Ν 4178/2013.

3. Την αρχή της χρηστής διοίκησης.

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 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 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 α) 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 σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4174 /2013 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1 παρ 1 και 4 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 1παρ 1 και 4 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 δυόμισι 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 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 σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ 8 του Ν 4178/2013(Αντιμετώπιση της Αυθαίρετης Δόμησης -Περιβαλλοντικό Ισοζύγιο και άλλες διατάξεις) ορίζεται ότι για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ τις 28/7/2011 που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του Ν 4011/2011 δεν οφείλονται αναδρομικά ασφαλιστικές εισφορές (ΙΚΑ κλπ) και οποιοσδήποτε φόρος καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη (όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας, καθαριότητας, φωτισμού και δυνητικά ανταποδοτικά τέλη). Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι, τέλη και πρόστιμα δεν αναζητούνται. **Ως χρόνος λήξης της αναδρομικής απαλλαγής των αυθαιρέτων κατασκευών και αλλαγών χρήσης είναι η ισχύς του Ν 4178/2013 δηλ η 8/8/2013.**

Η αλλαγή χρήσης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους του άρθρου 24 του Ν 2130/1993 καθώς και των τελών του Ν 25/1975 και του άρθρου 25 του Ν 1828/1989 όπως ισχύουν και δεν επιβάλλονται αναδρομικά διαφορές που προκύπτουν ως προς το ύψος των τελών, οι οποίες προέρχονται από την αλλαγή χρήσης.

Επειδή στην Εγκύκλιο 4/3-12-2013 άρθρο 24 Ν 4178/2013 ορίζεται για την χρήση κατοικίας **και τον υπολογισμό της αξίας** για την επιβολή οποιοδήποτε φόρου μεταβίβασης, κληρονομιών ,ακίνητης περιουσίας, ΤΑΠ ,προσδιορισμός τεκμηρίου διαβίωσης για όλους τους χώρους τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και στους εσωτερικούς εξώστες και σοφίτες εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50%.

Επειδή η προσφεύγουσα προκείμενου να προβεί σε πώληση του υπό κρίση ακινήτου διαπίστωσε πολεοδομικές παραβάσεις στο πραγματικό μέγεθος των κτισμάτων τις οποίες δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης ,διότι την κληρονομιά την διαχειριζόταν ο κληρονομούμενος ,προέβη στην τακτοποίηση αυτών στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4178/2013 και στην συνέχεια υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την υπ. αρ./18-11-2014 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς .

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε νέα εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς λόγω υποβολής της ως άνω διορθωτικής δήλωσης και βεβαίωσε τον αναλογούντα φόρο λαμβανομένου υπόψη των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων .

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με την επιβολή του ως άνω φόρου κληρονομιάς παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης ,διότι :α)δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης το πραγματικό μέγεθος των κτισμάτων του υπό κρίση ακινήτου και β) η τακτοποίηση των πολεοδομικών παραβάσεων στο υπό κρίση ακίνητο πραγματοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ 8 του Ν 4178/2013 με τις οποίες εξαιρούνται τα ακίνητα της επιβολής κυρώσεων και οποιοδήποτε φόρου ,κατά συνέπεια η

διορθωτική δήλωση που υποβλήθηκε επί το ορθόν απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς ,είναι αβάσιμος διότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εφαρμογή όλων των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων για την επιβολή του φόρου από καμία των οποίων δεν προκύπτει απαλλαγή του φόρου κληρονομιάς και δη του άρθρου 6 του Ν 2961/2001.... **η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου** και της Εγκυκλίου 4/3-12-2013 Ν. 4178/2013 όπου διευκρινίζεται **ότι για τον υπολογισμό της αξίας** στην χρήση κατοικίας ... εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50% **για την επιβολή φόρου ...κληρονομιών.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςκατά της από 20/5/2015 πράξης φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2011.

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

5.157,20 ευρώ.

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).

