



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 16-05-2019

Αριθ. απόφ.: 1525

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. πρωτ...../18-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά του με αριθ./03-12-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./03-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 03-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις από 08-02-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αριθ.πρωτ./18-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αριθ./03-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος **8.367,71€** (κύριος φόρος ποσού 4.522,10€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρων 53 & 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 3.845,61€), βάση των διατάξεων του Ν.3427/2005 Κατηγορία Β΄(ανιψιά).

Η εν λόγω πράξη αφορά φόρο από κληρονομιά εκ διαθήκης, δημοσιευθείσας στο Μονομελές Πρωτοδικείο Πειραιά με το με αριθ./2007 πρακτικό, που έλαβε η προσφεύγουσα μετά το θάνατο της στις 13-02-2007, (αριθ.δήλωσης:/2008 & αριθ. φακέλου: Θ-/2007 της Δ.Ο.Υ. ΣΑΛΑΜΙΝΑΣ), ως συγκληρονόμος με την, την και τον

Μεταξύ των κληρονομιαιών ακινήτων που κατέλειπε η κληρονομούμενη στην προσφεύγουσα και δηλώθηκαν στην με αριθ./2008 δήλωση κληρονομίας, περιλαμβάνονται:

α) Ποσοστό 419,96/1.122,45 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου συνολικής εκτάσεως 1.122,45τμ στο οποίο αντιστοιχούν 419,96τμ, που βρίσκεται εντός του (δηλωθείσας αξίας 8.000,00€), με οικοδομή αποτελούμενη από ισόγειο οικία επιφάνειας 80,00τμ και υπόγειο επιφανείας 40,00τμ (αντικειμενικής αξίας 17.962,56€).

β) Οικόπεδο εκτάσεως 130,00τμ εκτός σχεδίου πόλεως επί της οδού (άνευ δηλωθείσας αξίας), με ισόγειο οικία επιφανείας 47,70τμ (αντικειμενικής αξίας 2.871,00€ με έντυπο Κ2).

Μετά την με αριθ./19-09-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, η υπηρεσία προέβη σε επανέκδοση της καταλογισθείσας πράξης, κατά το σκεπτικό της με αριθ./02-07-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τη δήλωση και τα συνημμένα σχετικά, καθώς και την έκθεση εκτίμησης του α΄ ακινήτου από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ./01-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ./15-10-2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός 20ημέρου, αλλά δεν ανταποκρίθηκε, οπότε ο έλεγχος προέβη στον οριστικό προσδιορισμό της κληρονομητέας περιουσίας ως εξής:

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	Αξίες		
		Δήλωσης	Ελέγχου	
1α	Ποσοστό 419,96/1.122,45 εξ αδιαιρέτου, επί οικοπέδου συνολικής έκτασης 1.122,45τμ που βρίσκεται εντός του	8.000,00	14.699,00	Εκτός αντικ.
1β	Οικοδομή κτισμένη στο ως άνω οικόπεδο, αποτελούμενη από ισόγεια οικία επιφάνειας 80,00τμ και υπόγειο επιφάνειας 40,00τμ.	17.962,56	17.962,56	Αντικ.
2	Μια υπόγεια αποθήκη, επιφάνειας 59,40τμ που βρίσκεται σε πολυκατοικία επί της οδού	7.484,40	7.484,40	Αντικ.
3α	Οικόπεδο εκτάσεως 130,00τμ εκτός σχεδίου πόλεως επί της οδού	0,00	534,16	A/A-ΓΗΣ
3β	Ισόγεια οικία επιφάνειας 47,70τμ κτισμένη στο ως άνω οικόπεδο	2.871,00	7.177,90	Αντικ.
4α	Ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 624,80τμ στη θέση	549,82	549,82	Αντικ.
4β	Αγροτική οικία επιφάνειας 35,00τμ, κτισμένη στο ως άνω αγροτεμάχιο	10.272,77	10.272,77	Αντικ.
	Σύνολο ενεργητικού	40.636,00	58.680,61	
	Πλέον έπιπλα & σκεύη	0,00	1.429,92	
	Γενικό σύνολο	40.636,00	60.110,53	

Σημειώνεται ότι το σύνολο του δηλωθέντος ενεργητικού της μερίδας της προσφεύγουσας ανέρχεται στο ποσό των 47.140,55€ και όχι στο ποσό των 40.636,00€ που μεταφέρθηκε στην τελευταία σελίδα της δήλωσης κληρονομίας για τον υπολογισμό του φόρου. Η δήλωση εσφαλμένα κρίθηκε ως αφορολόγητη βάση του Ν.3427/2001 Κατηγορία Α΄, αφού η προσφεύγουσα είναι ανιψιά της κληρονομούμενης (Κατηγορία Β΄).

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

1) Η αιτιολογία επί της εκδοθείσας πράξης πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής(άρθρο 17 παρ 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν. 2960/1999). Η καταλογισθείσα εις βάρος της πράξη είναι παντελώς αναιτιολόγητη διότι δεν προκύπτουν στο σώμα της, τα κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία τα οποία αφορά και για τα οποία υφίσταται διαφορά ως προς τον

προσδιορισμό της αξίας τους μεταξύ της δήλωσής της και της εκτίμησης της Διοίκησης. Η ως άνω παράλειψη θα ήταν χωρίς συνέπειες αν η αιτιολογία της προέκυπτε από την έκθεση ελέγχου.

2) Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν παρατίθεται κανένα σχετικό στοιχείο, επί τη βάσει του οποίου θα μπορούσε να δικαιολογείται εμπεριστατωμένα η διαφορετική ως προς τη δήλωσή της άποψη, τόσο ως προς την αξία του κρινόμενου στοιχείου του ενεργητικού της κληρονομίας, όσον και ως προς τα λοιπά κληρονομαία στοιχεία. Δηλαδή δεν παρατίθεται ούτε ένα συγκριτικό στοιχείο με το οποίο θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η διαφορετική ως προς την δήλωση άποψη της για την αξία του κρινόμενου 1α ακινήτου, παρά μόνο αυθαίρετα και ανατιολόγητα αποφαίνεται ο έλεγχος ότι η αξία του ανέρχεται στο ποσό των 14.699,00 ευρώ, χωρίς καμία αιτιολόγηση αυτής της εκτίμησης.

3) Όσον αφορά την αξία των με αριθ. 3α και 3β στοιχείων του ενεργητικού της κληρονομίας (οικόπεδο εκτάσεως 130τμ στη θέση και η επ' αυτού ισόγεια οικία), το Σημείωμα Διαπιστώσεων κρίνει εσφαλμένως ότι προσδιόρισε η προσφεύγουσα μηδενική αξία για το οικόπεδο και αξία ύψους 2.871,00€ για την οικία.

Πράγματι, η ενιαία αξία του οικοπέδου και της οικίας ανέρχεται στο πιο πάνω ποσό των 2.871,00€ και όχι στο εξωπραγματικό ποσό των 7.712,06€ (534,16 + 7.177,90), στο οποίο αυθαίρετα και ανατιολόγητα εκτιμάται, χωρίς την παράθεση κάποιου σχετικού στοιχείου από την φορολογική αρχή. Η οικία επιφανείας 47,70τμ είναι ήδη πολύ πριν τον θάνατο της κληρονομούμενης ακατοίκητη ερειπωμένη και με κατεδαφισμένη στέγη, είναι κτισμένη προ του έτους 1932.

4) Το Σημείωμα Διαπιστώσεων εσφαλμένα αποφαίνεται ότι στη δήλωση κληρονομίας περιλαμβάνονται έπιπλα και σκεύη, την αξία των οποίων ανατιολόγητα και αυθαίρετα εκτιμά στο ποσό των 1.252,00€, ενώ σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να αιτιολογηθεί η εκτίμηση της αξίας τους, αν και εφ' όσον ήθελε γίνει δεκτό ότι κληρονόμησε η προσφεύγουσα τέτοια στοιχεία.

5) Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι δηλωθείσες εκ μέρους της αξίες των κληρονομηθέντων στοιχείων, δεν διαφέρουν σε ποσοστό μείζον του 20% των πραγματικών, ώστε μη νομίμως επιβάλλεται εις βάρος της η σχετική κύρωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η

προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή»: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 (φορολογίας κληρονομιών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία), σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001, υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται 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 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 στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α).....β)για τον προσδιορισμό της αξίας του

οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

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 παροχήςή 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 13 του Ν. 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο .Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα..... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3091/2002 τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 ... όπου από την 01-01-2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο των κληρονομητέων κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, (στην έννοια του κτίσματος περιλαμβάνεται και η αξία του οικοπέδου επί του οποίου το κτίσμα έχει ανεγερθεί).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν. 2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως 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 74 του Ν. 2961/2001 για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του Προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπεριστατωμένη έκθεση, ή οποία θεωρείται από τον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει την διενέργεια επανελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.5 του Ν.3427/2005, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο,

κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 01-01-2006 έως 28-02-2007, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 01-01-2006 έως 28-02-2007.

Η Α' κατηγορία αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα, γ)εγγονούς και δ)γονείς κληρονομούμενου.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά).

Κλίμακια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
15.000	-	-	15.000	-
45.000	10	4.500	60.000	4.500
160.000	20	32.000	220.000	36.500
Υπερβάλλον	30			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 «περί αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου», ορίζεται ότι:

1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ,και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31-03-2011), προβλέπεται ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α).....β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της παρ. 1 τροποποιείται η παρ. 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις

διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Στην κρινόμενη υπόθεση και σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα και την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. , διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ. δήλωσης:/2008 και αριθ. φακέλου/2007 δήλωσης της Δ.Ο.Υ. ΣΑΛΑΜΙΝΑΣ, αφού ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες Γονικών Παροχών, Δωρεών και Μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία Κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991.

Επειδή στις 19-12-2018 επιδόθηκε νόμιμα η από 03-12-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ με συνημμένη την από 01-03-2007 έκθεση οριστικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και η με αριθ./03-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, που περιλαμβάνουν και περιγράφουν όλα τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου (αναγραφή ακινήτων, συγκριτικά, ισχύουσες διατάξεις, υπολογισμό φόρου και προσαυξήσεων κλπ.), δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για ανατιολόγητη πράξη και έκθεση ελέγχου.

Επειδή η εκτίμηση της αξίας του με αριθ. 1α ακινήτου (ποσοστό 419,96/1.122,45 εξ αδιαιρέτου, επί οικοπέδου συνολικής έκτασης 1.122,45τμ που βρίσκεται εντός του), έγινε αφού ελήφθη υπόψη η ως άνω έκθεση οριστικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, μετά από το με αριθ. πρωτ./10-02-2017 Δ.Α.Π. που εστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ και συγκεκριμένα το κάτωθι συγκριτικό:

Δήλ. ΦΜΑ/20-06-2003: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 445τμ εντός του χωριού προς 29,35€/τμ.

Επειδή το κρινόμενο και το συγκριτικό είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, και πρόσφορα τοπικά, εφόσον βρίσκονται στην ίδια θέση (εντός οικισμού).

Το κρινόμενο επιφανείας 419,96τμ μειονεκτεί του συγκριτικού λόγω ποσοστού συνιδιοκτησίας (419,96/1.122,45) και πλεονεκτεί λόγω χρόνου φορολογίας (13-02-2007).

Επειδή μετά τα ανωτέρω και λόγω του ότι δεν προσκομίστηκε άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο από την προσφεύγουσα, που να θεμελιώνει τις απόψεις της περί εσφαλμένου υπολογισμού, ο προσδιορισμός της αξίας για το κρινόμενο οικόπεδο εκτάσεως 419,96τμ κατά το χρόνο θανάτου (13-02-2007), ορίστηκε ως εξής: 419,96τμ x 35,00€ = 14.699,00€.

Επειδή για το με αριθ. 3α ακίνητο, (οικόπεδο εκτάσεως 130,00τμ εκτός σχεδίου πόλεως επί της οδού), συνυποβλήθηκε έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ για τον υπολογισμό αξίας της γης εκτός σχεδίου χωρίς ειδικούς όρους δόμησης, σύμφωνα με το οποίο υπολογίστηκε η αξία στο ποσό των 534,16€, χωρίς όμως να μεταφερθεί στο σώμα της δήλωσης και να αθροιστεί.

Επειδή για το με αριθ. 3β ακίνητο (ισόγεια οικία επιφανείας 47,70τμ κτισμένη στο ως άνω οικόπεδο), συνυποβλήθηκε έντυπο Κ2 για τον υπολογισμό αξίας κτίσματος (μονοκατοικία), με διορθωμένη αξία στο ποσό των 7.177,90€ (έναντι της αρχικής δηλωθείσας αξίας ποσού 2.871,00€), λόγω διόρθωσης του μειωτικού συντελεστή (0,40) για τον τρόπο κατασκευής και εξοπλισμού της οικίας (άρθρο 4 παρ.5 περ. στ' της ΠΟΛ.1310/03-12-1996), η οποία δεν μεταφέρθηκε και δεν αθροίστηκε στο σώμα της δήλωσης.

Επειδή τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και στην υπηρεσία μας, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ή σχετική βεβαίωση, με τα οποία να επιβεβαιώνεται είτε ο τρόπος κατασκευής και εξοπλισμού του ακινήτου είτε η κατεδαφισμένη στέγη, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και συνεπώς απορρίπτεται.

Επειδή η αξία της οικοσκευής είναι ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά (17.962,56+7.484,40+7.177,90+10.272,77=42.897,63x1/30=1.429,92), σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 3091/2002, απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω η συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομιάς μερίδας της προσφεύγουσας ανέρχεται στο ποσό των 60.110,53€ (αξία κληρονομιαίων ακινήτων 58.680,61€, πλέον αξία οικοσκευής 1.429,92€).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013 η φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./18-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την **επικύρωση** του με αριθ./03-12-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ

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

ΑΡΙΘ. ΠΡΑΞΗΣ:/03-12-2018

Φόρος	4.522,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.845,61€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.367,71€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτ.Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 .

