



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.05.2019
Αριθμός Απόφασης: 1114

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Π. Ψυχικού Αττικής, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ. /..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου (αρ. φακέλου Θ /2007) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 23/01/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την 16.08.2007 απεβίωσε η-, με Α.Φ.Μ. καταλείποντας, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους τα τέκνα της: α) του με Α.Φ.Μ. και β) του με Α.Φ.Μ. Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Βόλου την υπ' αρ./.... αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2007), με την οποία δηλώθηκαν, μεταξύ των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων, α) ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου, εμβαδού 3.626,06 τ.μ., στη θέση ή ή, μέσα στα όρια του οικισμού με παλαιά διώροφη με υπόγειο οικία και δύο αποθήκες εμβαδού του υπογείου 49,84 τ.μ., του ισογείου 122,49 τ.μ. και του πρώτου ορόφου 119,91 τ.μ. και β) επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης με αριθμό κυκλοφορίας τύπου Ακολούθως εξεδόθη η υπ' αρ./..... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, της υπ' αρ./.... αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2007). Από την από έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών προέκυψε διαφορά, μεταξύ της δηλωθείσας αξίας και της αξίας που προσδιόρισε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου των ως άνω κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων, η οποία αναλύεται ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ

Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου, εμβαδού 3.626,06 τ.μ., στη θέση ή ή, μέσα στα όρια του οικισμού , με παλαιά διόρωφη με υπόγειο οικία και δύο αποθήκες εμβαδού του υπογείου 49,84 τ.μ., του ισογείου 122,49 τ.μ. και του πρώτου ορόφου 119,91 τ.μ.	60.433,33€	91.024,76€	30.591,43€
Επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης με αριθμό κυκλοφορίας τύπου	200,00€	6.000,00€	5.800,00€

Ακολούθως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου, προσδιορίστηκε η κληρονομική μερίδα καθώς και ο αναλογούν φόρος, πλέον προσαυξήσεων, της του, ως εξής:

Αξία συνολικής κληρονομικής μερίδας, κατά ποσοστό 1/2 που αναλογεί στην προσφεύγουσα	312.990,41€
Κύριος αναλογούν φόρος	25.348,08€
Βεβαιωθείς φόρος	21.686,54€
Διαφορά φόρου	3.661,54€
Πρόσθετος φόρος	1.595,69€
Σύνολο	5.257,23€

Βάσει των ανωτέρω, εξεδόθη η προσβαλλόμενη υπ' αρ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα, οφείλει φόρο κληρονομιάς συνολικού ύψους 5.257,23€, συμπεριλαμβανομένου του πρόσθετου φόρου του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

α) έλαβε χώρα εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας του ως άνω οικοπέδου, διότι στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου πραγματοποιήθηκε, με βάση την υπ' αρ. 1144814/30.11.1998 ΠΟΛ 1310/1998 απόφαση του Υπ. Οικονομικών, δηλαδή με αντικειμενικό τρόπο και δεσμευτικό για τη φορολογική αρχή, με αποτέλεσμα να μην απαιτείται η εφαρμογή του άρθρου 73 παρ. 3 του Ν. 2961/2001,

β) το με αρ./18 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η συνημμένη ταυτάριμη προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς δεν είναι αιτιολογημένες επαρκώς, λόγω του ότι δεν προκύπτει με ποια στοιχεία κατέληξε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου, ενώ δε χορηγήθηκε αντίγραφο της έκθεσης εκτίμησης της αξίας του ακινήτου,

γ) εμφίλωρησε εσφαλμένος υπολογισμός του πρόσθετου φόρου, διότι η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας και της προσδιορισθείσας από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου αξίας της κληρονομιάς περιουσίας δεν είναι μεγαλύτερη του ποσοστού 20% και

δ) ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001: «1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 2961/2001: «1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

β) νέμηση,

γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι,

δ) αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο,

ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν. 2961/2001: «1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2961/2001: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Α. Αγοραία αξία: Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων 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 πρόσδοδος 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».

Επειδή, το πεδίο εφαρμογής της ΠΟΛ 1310/1998 καταλαμβάνει τον “Προσδιορισμό της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.”

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 3 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι “3. Κατ’ εξαίρεση, αν μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν εμπρόθεσμα περιλαμβάνονται και ακίνητα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους μπορεί να γίνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και προσωρινά, μέσα σε προθεσμία δώδεκα (12) μηνών από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή και άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, ύστερα από αίτημα του υπόχρεου που πρέπει να διατυπώνεται ρητά στη δήλωση. (...)”

Επειδή, η ΠΟΛ 1129/2004 με θέμα “Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά, τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου” ορίζει ότι “Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη, του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικά προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας). (...)”

Επειδή με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, η Δ.Ο.Υ. Βόλου, προσδιόρισε την αξία του ως άνω οικοπέδου, ποσοστού 1/3 εξ αδιαιρέτου πλήρους κυριότητας, εμβαδού 3.626,06 τ.μ., στη θέση ή ή, μέσα στα όρια του οικισμού , με παλαιά διώροφη με υπόγειο οικία και δύο αποθήκες εμβαδού του υπογείου 49,84 τ.μ., του ισογείου 122,49 τ.μ. και του πρώτου ορόφου 119,91 τ.μ., βάσει του συγκριτικού στοιχείου με στοιχεία ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Β’ Βόλου /, ενός οικοπέδου εμβαδού 592 τ.μ. στη θέση «.....», στον οικισμό , η αξία του οποίου ανήρχετο σε ποσό ύψους

100,00 €/τ.μ. και του συγκριτικού στοιχείου με στοιχεία ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Β' Βόλου/.....2007, ενός οικοπέδου εμβαδού 1.138,53 τ.μ., στον οικισμό , η αξία του οποίου ανήρχετο σε ποσό ύψους 68,00 €/τ.μ. Ως εκ τούτου η αξία του ως άνω ακινήτου, προσδιορίστηκε στο ποσό των 120,00 €/τ.μ. και συνολικά στο ποσό των 145.042,40€ (3.626,06 τ.μ.×120,00€×1/3). Η αντικειμενική αξία του οικοπέδου ανέρχεται στο ποσό των 37.007,11€, και ο μέσος όρος, βάσει της ΠΟΛ 1129/2004, ανέρχεται στο ποσό των 91.024,76€, αξία η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας. Επιπλέον το πεδίο εφαρμογής της ΠΟΛ 1310/1998 καταλαμβάνει τον προσδιορισμό της αξίας γης εκτός πόλεων και οικισμών, καθώς και τους αγρούς, ήτοι διάφορες περιπτώσεις από την προκείμενη, καθώς το κρινόμενο οικόπεδο βρίσκεται εντός του οικισμού Περαιτέρω δε ούτε και το άρθρο 73 παρ. 3 του Ν. 2961/2001 εφαρμόζεται εν προκειμένω, διότι προϋποθέτει αίτημα του φορολογούμενου, ρητώς διατυπωμένο στη δήλωση φόρου κληρονομιάς. Επομένως, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου κατέληξε στις ως άνω διαπιστώσεις.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 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.”

Επειδή, στο με αρ./29.10.2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ Βόλου αναγράφονται αναλυτικώς τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία, τα οποία ελήφθησαν υπόψη, προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία του ως άνω οικοπέδου. Επιπλέον στο με αρ. πρωτ./..... έγγραφο αίτημα της προσφεύγουσας, με το οποίο αιτήθηκε τη χορήγηση από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου των αντιγράφων των συγκριτικών στοιχείων, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο ελήφθη υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των αντικειμένων της κληρονομιάς περιουσίας, η ως άνω Δ.Ο.Υ. απάντησε με το υπ' αρ. πρωτ./..... έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα πρόσβασής της, στο βιβλίο των

συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Βόλου, χωρίς ωστόσο να υφίσταται δυνατότητα χορήγησης αντιγράφων συμβολαιογραφικών εγγράφων και δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, ενόψει του φορολογικού απορρήτου. Επιπλέον τονίζεται ότι αντίγραφα φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτου δεν υφίστανται, ώστε να χορηγηθούν στην προσφεύγουσα, διότι δεν πρόκειται για αγροτεμάχιο, αλλά για οικόπεδο, για τον υπολογισμό της αξίας του οποίου, κατά το χρόνο της επαγωγής, ήτοι την 16.09.2007, δεν εφαρμοζόταν ο αντικειμενικός προσδιορισμός για τα οικόπεδα περιοχών Δήμων και Κοινοτήτων, της περιοχής της, ο οποίος εφαρμόστηκε από την 01.01.2011, βάσει της ΠΟΛ 1200/2010. Επομένως ουδέν δικαίωμα ακρόασης της προσφεύγουσας παραβιάστηκε, ενώ τηρήθηκε νομίμως η προδικασία του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997: «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 οριστικοποίηση 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 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 49 του Ν. 4509/2017: «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, 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, στο άρθρο 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, στο άρθρο 53 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 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 1.1.2014 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.».

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 1.1.2018».

Επειδή, το ποσό του πρόσθετου φόρου ή τέλους/προστίμου υπολογίζεται ως εξής:

Αξία ενεργητικού, βάσει δήλωσης	Αξία ενεργητικού, βάσει ελέγχου	Διαφορά ενεργητικού, μεταξύ δήλωσης και ελέγχου	Ποσοστό επί τοις % της διαφοράς ενεργητικού, μεταξύ δήλωσης και ελέγχου
294.680,70€	312.990,41€	18.309,71€	5,84%

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας και της προσδιορισθείσας αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας ανέρχεται σε ποσοστό

ύψους 5,84%, ήτοι σε ποσοστό μικρότερο του 20%, επομένως σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας. Επομένως ο πρόσθετος φόρος που θα επιβληθεί, προσδιορίζεται ως εξής, καθιστώντας νόμω και ουσία βάσιμο το σχετικό ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β) +(Γ)	ΕΠΙΕΙΚ ΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 § 4 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (46 μήνες Χ 0,73% = 33,58%)	ΣΥΝΟΛ Ο ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘ ΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡ ΟΣΤΙΜΟ	0,00	3.661,54 ×10% = 366,15	1.229,54	1.595,69	0,00

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

«3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.»

«2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης

πράξης, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Περαιτέρω δε αμφότερες, η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, υπεγράφησαν την από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ενώ η από έκθεση ελέγχου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την αναλυτική καταγραφή των διατάξεων και των πραγματικών περιστατικών της και ως εκ τούτου, καθιστά πλήρως αιτιολογημένη την με αρ./28.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ** και την **τροποποίηση** της με αρ./28.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου (αρ. φακέλου Θ/2007).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση:

Υπ' αριθ./28.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ/2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αναλογών φόρος (βάσει των διατάξεων του Ν. 3554/2007)	21.686,54	25.348,08	25.348,08	3.661,54
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		3.661,54	3.661,54	3.661,54
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ		366,15	0,00	0,00

του Ν. 4174/2013				
Τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013		1.229,54	0,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		5.257,23	3.661,54	3.661,54

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Μαβινίδου Κυράτσα
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.