



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 17-12-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθ.απόφ.: 2575

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθ.πρωτ./24-08-2020 ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./04-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (αριθ.πρωτ./17-06-2020), έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./04-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 28-08-2020 απόψεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ./24-08-2020 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./04-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (αριθ. πρωτ./17-06-2020), η οποία κοινοποιήθηκε στις 02-07-2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου κληρονομίας ύψους **6.140,05€** (διαφορά φόρου ποσού 4.221,75€ πλέον τόκων/προστίμων Ν.4509/2017 ποσού 1.918,30€), βάσει των διατάξεων του Ν. 3554/2007 (κατηγορία Α' - τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά την υποβολή της με αριθ./05-11-2019 β' τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομίας (αξία κληρονομικής μερίδας της ανωτέρω δήλωσης: 44.511,82€), του κληρονομούμενου που απεβίωσε στις 28-09-2007 (αριθ. φακέλου:/2007) και κατέλειπε ως κληρονόμους του τη σύζυγό του και τα τέκνα του και, κατόπιν δημοσιευθείσας διαθήκης στις 07-12-2007 από το Πρωτοδικείο Αθηνών.

Συγκεκριμένα στην προσφεύγουσα κατέλειπε τα κάτωθι ακίνητα:

- α) ποσοστό ½ αγρού εκτάσεως 24.000τμ στη θέση «Γεφύρι Θηβών»,
- β) ποσοστό ½ αγρού εκτάσεως 10.000τμ στη θέση «Κόνιζος» της περιφέρειας Ταχίου Θηβών και
- γ) ποσοστό ½ αγρού εκτάσεως 5.000τμ στη θέση «Κόνιζος» της περιφέρειας Ταχίου Θηβών.

Η με αριθ./05-11-2019 β' τροποποιητική δήλωση (είχε προηγηθεί στις 02-03-2018 υποβολή της με αριθ./2018 δήλωσης κληρονομίας με ακίνητα που δεν είχαν περιληφθεί στη διαθήκη του θανόντος, αξίας κληρονομικής μερίδας δήλωσης: 3.921,14€), υπεβλήθη για τροποποίηση (σωστή καταμέτρηση) των α' και β' περιουσιακών στοιχείων που κληρονόμησε εκ διαθήκης η προσφεύγουσα και περιλαμβάνονται στην με αριθ./03-09-2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας, (αξία κληρονομικής μερίδας αρχικής δήλωσης: 111.490,22€, συμπεριλαμβανόμενης γονικής παροχής).

Το με αριθ. α' ακίνητο τροποποιείται, με πρόσοψη σε εθνική οδό, σε:

- 1) ποσοστό $\frac{1}{2}$ αγρού εκτάσεως 16.968,24τμ στη θέση «Γεφύρι Θηβών»,
- 2) ποσοστό $\frac{1}{2}$ αγρού εκτάσεως 1.000,59τμ στην ίδια θέση,
- 3) αγρός εκτάσεως 2.500,62τμ.

Το με αριθ. β' ακίνητο τροποποιείται σε ποσοστό $\frac{1}{2}$ αγρού εκτάσεως 12.667,59τμ στη θέση «Κόνιζος» της περιφέρειας Ταχίου Θηβών.

Σε συνέχεια της β' τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ./04-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

. Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τη νομιμότητα και την ορθότητα αυτής και την ακύρωση της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Μη νόμιμος υπολογισμός του επιβληθέντος φόρου. Εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης κύρωσης ηπιότερου νόμου.

Η υποχρέωσή της για πληρωμή γεννήθηκε στις 05-11-2019, με την υποβολή της με αριθ./2019 τροποποιητικής δήλωσης, προκειμένου να διορθωθεί η με αριθ./03-09-2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας. Συνεπώς πρέπει να φορολογηθεί με βάση τους συντελεστές της κατηγορίας Α' του ευνοϊκότερου Ν.3842/2010, που ίσχυε στις 05-11-2019.

2) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου και της προστατευόμενης-δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σχετικά με την επιβολή τόκων ποσού 1.918,30€.

Από την προσβαλλόμενη πράξη δεν προκύπτει σε τι ακριβώς αφορά αυτό το υπέρογκο ποσό, μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης που προχώρησε καλή τη πίστει για διόρθωση της πρότερης λανθασμένης δήλωσης.

3) Έλλειψη νόμιμης επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων. Δεν προκύπτει ούτε ο τρόπος υπολογισμού του αναλογούντος φόρου, ούτε σε τι αφορά το ποσό των 1.918,30€. Επιπλέον δεν προκύπτει για πιο λόγο προσδιορίστηκε φόρος κληρονομίας για ακίνητα για τα οποία έχει ήδη φορολογηθεί, χωρίς να αυξηθεί η έκταση των ακινήτων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις 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 παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: 1α)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 στο 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 τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α)από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β)από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.....

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:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α)τις δηλώσεις που υποβάλλονται,.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001, ορίζεται ότι σε περίπτωση που μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του αναλογούντος φόρου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογούμενου.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή του έλαττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Επειδή με την παρ. 13 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, -από 29-01-2008 καταργήθηκε η παρ. 4 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών-

Δωρεών και Γονικών Παροχών (Ν.2961/2001). Συνεπώς συμπληρωματικές-διορθωτικές δηλώσεις φόρου κληρονομιών που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή για δηλωθέντα ήδη (ανακριβώς) περιουσιακά στοιχεία, είτε ως προς την έκταση είτε ως προς την περιγραφή είτε ως προς το ποσοστό κ.λπ., υπολογίζονται με αξίες και φορολογικούς συντελεστές του χρόνου φορολογίας (θανάτου).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.3554/2007 για κλίμακες που ισχύουν από 01-03-2007 έως 12-12-2007, οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:.....

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

Κλίμακια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
95.000	-	-	95.000	-
25.000	5	1.250	120.000	1.250
145.000	10	14.500	265.000	15.750
Υπερβάλλον	20			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 “.....Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση”.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β)Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ)ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση

προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ)το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι)τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1019/2016 με θέμα: “Αντιμετώπιση υποθέσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων μετά την αναδρομική αναπροσαρμογή των τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων με την ΠΟΛ. 1009/2016 απόφαση του Αν. Υπουργού Οικονομικών”, ισχύουν:.....

Για την ορθή αντιμετώπιση των υποθέσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

1. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια (ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν.2961/2001) καθώς και στον α.ν.1521/1950 (ο οποίος κυρώθηκε με το Ν.1587/1950) περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων στις μεταβιβάσεις ακινήτων αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή με επαχθή αιτία χρόνος φορολογίας είναι κατά κανόνα ο χρόνος θανάτου ή της σύνταξης του συμβολαίου αντίστοιχα και κατά συνέπεια για τον προσδιορισμό του οικείου φόρου λαμβάνονται υπόψη οι αξίες και οι κλίμακες - φορολογικοί συντελεστές του χρόνου αυτού. Κατ’ εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο στις περιπτώσεις που τούτο ορίζεται ρητά στο νόμο π.χ. σε αναβλητική αίρεση, επιδικία κ.λπ. (άρθρα 7, 8 και 40 του Κώδικα).

Οι οικείες φορολογικές δηλώσεις υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην κείμενη νομοθεσία και, εφόσον δηλώνονται με αυτές ακίνητα στα οποία εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας, συνυποβάλλονται υποχρεωτικά και τα φύλλα αντικειμενικού προσδιορισμού.

2. Με τις διατάξεις των [άρθρων 19 και 34 του Κ.Φ.Δ.](#) (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι 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 τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. Τροποποιητική δήλωση που υποβάλλεται

μέσα στην προθεσμία για υποβολή της δήλωσης επέχει θέση αρχικής δήλωσης. Την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ακολουθεί η έκδοση πράξης διορθωτικού ή διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, ανάλογα με τον αν η τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1227/15-10-2014 με θέμα: “Τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και μεταβίβασης ακινήτων”, χρησιμοποιείται ενιαία από όλες τις Δ.Ο.Υ το συνημμένο υπόδειγμα της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και μεταβίβασης ακινήτων, για την έκδοση των οριστικών πράξεων.

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:« 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2013 ή 31-12-2014 για το ΚΕΦΑΛΑΙΟ 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 01-01-2014 ή 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 [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 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 01-01-2014 ή 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 [παραγράφου 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 [παραγράφου 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.».

Επειδή μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου στις 28-09-200, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ./2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας για ακίνητα εκ διαθήκης.

Στη συνέχεια υπέβαλε την με αριθ./2018 δήλωση για ακίνητα εξ αδιαθέτου και την με αριθ./2019 δήλωση με τροποποιήσεις ακινήτων που είχαν περιγραφεί στην αρχική δήλωση και εκδόθηκε η με αριθ./04-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση, δεν συντρέχει περίπτωση αναβολής του χρόνου φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 7 & 8 του Ν.2961/2001, συνεπώς χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου στις 28-09-2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2961/2001.

Ο υπολογισμός του φόρου κληρονομίας των δηλώσεων (αρχικής και τροποποιητικών), έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.3554/2007, με τις αξίες και τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται, οπότε απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου υπολογισμού φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προχώρησε καλή τη πίστη στην υποβολή της με αριθ./2019 τροποποιητικής δήλωσης προκειμένου να διορθώσει την αρχική δήλωση και της καταλογίστηκε ποσό τόκου/προστίμου Ν.4509/2017 ύψους 1.918,30€ παραβιάζοντας την αρχή της χρηστής διοίκησης και εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς την διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση εφόσον διαπιστώσει λάθη ή παραλείψεις, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για δυσμενή μεταχείριση στην επιβολή του ως άνω προστίμου.

Επειδή στην με αριθ./04-06-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας του κληρονομούμενου, έχουν μνημονευθεί όλα τα απαιτούμενα στοιχεία, δηλαδή ο αριθμός και η ημερομηνία της πράξης, τα στοιχεία του κληρονομούμενου και του κληρονόμου και η μεταξύ τους συγγένεια, οι υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομίας, η εντολή ελέγχου, οι διατάξεις του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου καθορίζονται οι φορολογικές διαδικασίες έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, οι διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου (Ν.3554/2007) και των τόκων/προστίμων (Ν.4509/2017), απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας όσον αφορά έλλειψη επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας ουσιωδών στοιχείων που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει 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./24-08-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./04-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ή 58 Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν.. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.066,10€	1.055,44€	863,42€	1.918,30€	1.918,30€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου. Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/04-06-2020

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	4.221,75€
ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ	1.918,30€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	6.140,05€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

Ο/ Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος

ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

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.

