



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18-06-2019

Αριθ.αποφ.:1990

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

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. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'(22-03-2017) με θέμα <<Οργανισμός 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ.πρωτ.//**18-02-2019** ενδικοφανή προσφυγή του
..... **του** με ΑΦΜ, κατοίκου οδός
..... Τ.Κ., κατά της με αριθ.....//**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.//2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με αριθ./18-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 08-09-2007 απεβίωσε η του η οποία κατέλειπε ως κληρονόμους της εξ αδιαθέτου και σε ποσοστό 25% στον καθένα, σε ακίνητα, Ι.Χ.Ε. και καταθέσεις τους κάτωθι:

α)..... του

β)..... του (μεταπεβίωσε στις 10-11-2008)

γ)..... του (μεταπεβίωσε στις 19-05-2014) και

δ)..... του(μεταπεβίωσε στις 11-07-2011), του οποίου ως νόμω υπόχρεος είναι μεταξύ άλλων και ο προσφεύγων σε ποσοστό 5,56%.

Μεταξύ των κληρονομιαίων ακινήτων περιλαμβάνεται «οικόπεδο εκτάσεως 2.000τμ που βρίσκεται στην κωμόπολη της της κοινότητας του Νομού», δηλωθείσας αξίας 40.000,00€.

Στις 05-06-2008 υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Ι' ΑΘΗΝΩΝ η με αριθ...../2008 αρχική δήλωση κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-...../2007), όπου δηλώθηκαν τα περιελθόντα στους κληρονόμους περιουσιακά στοιχεία (περιλαμβάνεται οικοσκευή και παθητικό), συνολικής αξίας 792.680,72€ και αξία μερίδας του 198.170,18€, για την οποία του καταλογίστηκε φόρος 51.051,05€.

Στις 29-10-2012 υπεβλήθησαν από τους 3 πρώτους κληρονόμους α)η με αριθ...../..... συμπληρωματική δήλωση λόγω νέας καταμέτρησης και στη συνέχεια πώλησης ακινήτου της κοινότητας του και β)η με αριθ...../2012 ανακλητική δήλωση κληρονομιάς (έγινε δεκτή με την με αριθ...../2012 απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.), διότι συμπεριελήφθη «λόγω πλάνης και παραδρομής» στην αρχική δήλωση το οικόπεδο εκτάσεως 2.000τμ που βρίσκεται στην κωμόπολη της της κοινότητας, οι οποίες δεν αφορούν τους κληρονόμους του του

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 22-01-2019, καταλογίσθηκε σε βάρος του συνολικός φόρος κληρονομιάς (σε ποσοστό 5,56%) ποσού **428,22€** (διαφορά κύριου φόρου ύψους 276,20€ πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 49 Ν.4509/2017 ύψους 152,02€), βάσει των διατάξεων του Ν.3554/2007 (Γ' κατηγορία- εξωτικός).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τον έλεγχο των προαναφερθέντων δηλώσεων κληρονομίας. Για το λόγο αυτό εστάλησαν γνωστοποιήσεις εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων στους κληρονόμους και στους νόμω υπόχρεους αυτών.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις ως άνω δηλώσεις με τα συνημμένα σχετικά και τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ και της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ ύστερα από τα Δ.Α.Π. που εστάλησαν, προσδιόρισε μεταξύ άλλων και την αγοραία αξία του οικοπέδου στο ποσό των 56.000,00€ (2.000τμ x 28,00€/τμ) και τη συνολική μερίδα του του στο ποσό των 218.547,09€.

Στη συνέχεια στις 07-12-2018 συνετάγη και επιδόθηκε στους νόμω υπόχρεους του τελευταίου, το με αριθ...../2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η με προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προκειμένου να διατυπώσουν εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις τους, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε καταθέτοντας την με αριθ. πρωτ...../2018 απάντηση του, στην οποία αναφέρει ότι αποδέχεται το με αριθ...../2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και το ποσό των 428,50€ που αντιστοιχεί στο ποσοστό 5,56% που του αναλογεί.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να μειωθεί η συνολική αξία της κληρονομίας της του και να προσδιοριστεί η μερίδα του του στο ποσό των 204.547,09€ (818.188,73 x 25%), έναντι του ποσού των 218.547,09€ (874.188,73€ x 25%), με το σκεπτικό ότι το οικόπεδο εκτάσεως 2.000τμ που βρίσκεται στην κωμόπολη της της κοινότητας, κακώς εμφανιζόταν στο Ε9 της κληρονομουμένης. Οι κληρονόμοι υπέβαλαν δήλωση κληρονομίας για ακίνητο που δεν υπήρξε.

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 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 τις διατάξεις του άρθρου 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 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 στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 & 2 του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 επιτρέπεται η ανάκληση της δήλωσης φόρου κληρονομίας λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου. Η ανάκληση δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας.

Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει πριν από την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με νέα δήλωση, η οποία υποβάλλεται το αργότερο ένα έτος πριν από τη συμπλήρωση του χρονικού ορίου κατά το οποίο το δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος για επιβολή φόρου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε Διοικητικού Δικαστηρίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 3 του άρθρου 18 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1.Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη φορολογική διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη 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.

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. 1364/2017 απόφαση του Σ.τ.Ε. σχετικά με την έννοια της διάταξης του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ.

«Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. [4174/2013](#) αποβλέπει προφανώς στην ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμορφώσεως του φορολογουμένου προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις και στην κατά τον τρόπο αυτόν εξασφάλιση της εξυπηρευτούσης το δημόσιο συμφέρον ταχύτερης εισπράξεως των οφειλομένων φόρων, χωρίς την καθυστέρηση που συνεπάγεται η διενέργεια ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρεώσεως, η έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβητήσεως αυτής, καθώς και η επιβάρυνση του φορολογουμένου με πρόσθετους φόρους, η οποία ενδεχομένως θα επιδείνωνε την οικονομική του κατάσταση και θα έθετε σε κίνδυνο την δυνατότητά του να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Ενόψει του ως άνω επιδιωκόμενου με την προαναφερθείσα διάταξη δημοσίου συμφέροντος σκοπού, η έννοια αυτής, παρά την γραμματική της διατύπωση, είναι ότι εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι όχι απλώς την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση αλλά την κοινοποίηση αυτής στον φορολογούμενο. Άλλωστε, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσεως της Διοικήσεως, δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει δικαίωμά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση εντολής ελέγχου. Εξάλλου, η υποβολή της δηλώσεως δεν αποκλείει την διενέργεια στην συνέχεια ελέγχου προς διαπίστωση της ακρίβειας αυτής».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.3 του Ν.4174/2013 και σε συνδυασμό με το άρθρο 72 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι τροποποιητική 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1073/17-04-2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των *άρθρων* 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των *άρθρων* 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)», παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 397](#) και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά: 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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: «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 5 παρ.2 του Ν.3554/2007 (ΦΕΚ 80 τ.Α'/16-04-2007), 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:.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄: αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε οποιονδήποτε άλλον συγγενή εξ αίματος ή εξ αγχιστείας του κληρονομουμένου που δεν αναφέρεται στις Α΄ και Β΄ κατηγορίες, ή σε εξωτικό.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200

195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

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 απέφυγε ο υπόχρεος.

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 επεικέστερη 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».

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ...../2008 δήλωσης (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ Ι' ΑΘΗΝΩΝ: Θ-...../2007), 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 η με αριθ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας εκδόθηκε με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομίας.

Επειδή εστάλη στον προσφεύγοντα, ως Ν.Υ. του του η με αριθ. πρωτ./2018 γνωστοποίηση εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων 18, 19 & 72 παρ.18 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 & 398 παρ.1 του Ν.4512/2018.

Επειδή δεν υπέβαλε ανακλητική δήλωση για το επίμαχο οικόπεδο μέχρι την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18, 19 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με την με αριθ.1364/2017 απόφαση του Σ.τ.Ε. και τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001, προκειμένου να μη συμπεριληφθεί αυτό στην κληρονομιαία μερίδα του, κάτι που δεν έπραξε, οπότε ο έλεγχος το συμπεριέλαβε στο ενεργητικό της κληρονομίας.

Επειδή ο ίδιος ο προσφεύγων στην με αριθ. πρωτ...../2018 απάντηση του, επί του με αριθ...../2018 σημειώματος διαπιστώσεων, δηλώνει ότι αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου και το ποσό φόρου των 428,50€ που αντιστοιχεί στο ποσοστό 5,56% που του αναλογεί.

Επειδή δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ότι το οικόπεδο εκτάσεως 2.000τμ που βρίσκεται στην κωμόπολη της της κοινότητας, κακώς εμφανιζόταν στο Ε9 της κληρονομουμένης και κατ' επέκταση οι κληρονόμοι υπέβαλαν δήλωση κληρονομίας για ακίνητο που δεν υπήρξε.

Επειδή ο υπολογισμός του φόρου έγινε λανθασμένα προς όφελος του προσφεύγοντος, ενώ ο ορθός προσδιορισμός φόρου είναι ο εξής:

Συνολική φορ/τέα αξία	218.547,09€
Αναλογούν φόρος	57.164,13€
Βεβαιωθείς φόρος	51.051,05€
Διαφορά φόρου	6.113,08€
Προσθ. φόρος Ν.2523/1997	7.335,70€
Προσθ. φόρος Ν.4509/2017	3.638,40€
ΣΥΝΟΛΟ	9.751,48€
Μερίδα προσφεύγοντος χ 5,56%	542,18€

Επειδή η Υπηρεσία που εκδίδει απόφαση κατόπιν ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να χειροτερεύει τη θέση του προσφεύγοντος.

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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./18-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018 (ποσοστό 5,56%)

Διαφορά φόρου	276,20€
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	152,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	428,22€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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