



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27-02-2020

Αριθ.αποφ.:435

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 με αριθ. Δ.Ε.Δ. 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./30-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός , κατά της με αριθ...../2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις από 06-11-2019 απόψεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με αριθ./30-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... 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 13-11-2016 απεβίωσε η του η οποία κατέλειπε ως
κληρονόμους της εξ αδιαθέτου και σε ποσοστό 50% στον καθένα, τον
του και την προσφεύγουσα, σε ακίνητα στην, στον και στον Δήμο
.....

Στις 11-03-2017 υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ η με αριθ...../2017 αρχική δήλωση
κληρονομίας (αριθ. φακέλου Θ-...../2016), όπου δηλώθηκαν τα περιελθόντα στους
κληρονόμους περιουσιακά στοιχεία (περιλαμβάνεται οικοσκευή και παθητικό), συνολικής αξίας
195.923,00€ και αξία μερίδας 97.961,50€, για την οποία της καταλογίστηκε φόρος
3.398,08€ (έχει ενταχθεί στη ρύθμιση του Ν.4611/2019 την οποία τηρεί), βάσει των διατάξεων του
Ν.3842/2010 (κατηγορία Β΄- ανιψιά).

Μεταξύ των κληρονομιών ακινήτων περιλαμβάνεται και το ιδανικό μερίδιο του $\frac{1}{2}$ οικοπέδου
εκτάσεως 1.005,86τμ που βρίσκεται εντός της κτηματικής περιφέρειας της Δ.Ε.
..... του Δήμου, στη θέση στο Ο.Τ. επί της
οδού, το οποίο έχει ενταχθεί στο σχέδιο πόλεως, αλλά δεν έχει κυρωθεί η
πράξη εφαρμογής, δηλωθείσας αξίας 75.439,50€.

Προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία του ως άνω ακινήτου, εστάλη το με αριθ...../2017 Δελτίο
Αίτησης Πληροφοριών (Δ.Α.Π.) στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η οποία απάντησε με το με αριθ. πρωτ.
...../2019 έγγραφο ότι η αξία του $\frac{1}{2}$ του επίμαχου οικοπέδου εκτιμάται στο ποσό των
191.113,00€ με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ./2019 εντολή φορολογικού ελέγχου, η οποία
κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους και ειδικότερα εστάλη στην προσφεύγουσα η με αριθ.
πρωτ...../2019 «γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών
δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού».

Η τελευταία ανταποκρίθηκε και προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. στις 16-09-2019, στις 20-09-2019 και στις 30-
09-2019, σύμφωνα με τα με αριθ....., και πρακτικά συνάντησης, προκειμένου να
ενημερωθεί για τις διαφορές στην αξία του επίμαχου οικοπέδου, τη δυνατότητα υποβολής
τροποποιητικής δήλωσης και τα ποσά του φόρου, ώστε να προχωρήσει στην τροποποίηση της
δήλωσης.

Στις 30-09-2019 η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ...../2019
τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/2018 (μετά την
κοινοποίηση της με αριθ...../2019 εντολής ελέγχου και πριν την έκδοση προσωρινού
διορθωτικού προσδιορισμού φόρου), αποδεχόμενη την αξία του οικοπέδου στη θέση
..... του Δήμου στο ποσό των 191.113,00€, οπότε καταλογίστηκε

διαφορά φόρου κληρονομίας ποσού **5.681,74€** (ΑΧΚ:...../2019 & ΑΤΒ:...../2019) και επιπλέον πρόστιμο ποσού **2.840,87€** (ΑΧΚ:...../2019 & ΑΤΒ:...../2019) του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 (λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης) και εκδόθηκε η με αριθ...../2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να ανακληθεί η με αριθ...../2019 τροποποιητική δήλωση κληρονομίας, να ακυρωθεί και εξαφανιστεί η προσβαλλόμενη πράξη ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, ώστε να απαλλαγεί από το φόρο και το πρόστιμο και να διαταχθεί η διενέργεια ελέγχου της με αριθ...../2017 αρχικής δήλωσης κληρονομίας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Υποχρεώθηκε χωρίς έλεγχο (παραπείσθηκε) να δηλώσει το ποσό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου στο οποίο είχε ήδη καταλήξει ο έλεγχος. Η επαπειλούμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν θα είχε διαφορετικό περιεχόμενο, ενώ μέχρι την επίδοση του σχετικού σημειώματος του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., θα είχε τη δυνατότητα να ελέγξει την υποδειχθείσα αξία και να προβεί σε αναζήτηση πλέον πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων
- 2) Ανατιολόγητη και καταχρηστική η επίκληση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου από την Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπόψη ότι το γεγονός της μη κύρωσης της σχετικής πράξης εφαρμογής αποτελεί στοιχείο που επιδρά μειωτικά στην αγοραία αξία του ακινήτου. Από πουθενά δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο κλήθηκε και υπέβαλε την τροποποιητική δήλωση.
- 3) Η εκτίμηση τη σημερινή εποχή της αξίας ακινήτου με βάση το παρωχημένο σύστημα των συγκριτικών στοιχείων, οδηγεί σε υπέρμετρα άνιση φορολόγηση όμοιων φορολογικών αντικειμένων, γεγονός που παραβιάζει ευθέως την συνταγματική αρχή της ισότητας.
- 4) Θα πρέπει να γίνουν δεκτές οι διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. περί ανάκλησης δήλωσης και να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να προβεί σε έλεγχο της με αριθ...../2017 αρχικής δήλωσης.

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 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 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 της παρ.1 του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 1 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους, θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται σε κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

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.....

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.....

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101.....

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 φορολογουμένου. Η αίτηση πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1, 3α & β του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, περί υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης:

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

3α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου διοικητικού εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....

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 της παρ.1 του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της [παρ. 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#), προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική), 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%) επί 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%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν.4512/17-01-2018 περί τροποποιήσεων των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

2) Η **παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013** (Α'170) αντικαθίσταται ως εξής:

3α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1119/22-06-2018 παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων και συγκεκριμένα των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του Ν.4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170).

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 01-01-2014 (01-01-2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχέρα Παίγνια)

α) Με τις διατάξεις του [άρθρου 397 του Ν. 4512/2018](#) αντικαθίστανται η [παρ.1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ.](#) για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παρ. 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4512/2018, ήτοι από 17-01-2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.](#) που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το [άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ.](#)

Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του [άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.](#)

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του [άρθρου 58 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.](#), το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ...../2017 αρχικής δήλωσης (αριθ. φακέλου: Θ-...../2016), 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...../2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας εκδόθηκε με βάση την με αριθ. πρωτ...../2019 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για το ιδανικό μερίδιο του $\frac{1}{2}$ οικοπέδου εκτάσεως 1.005,86τμ που βρίσκεται εντός της κτηματικής περιφέρειας της Δ.Ε. του Δήμου, στη θέση στο Ο.Τ. επί της οδού, το οποίο έχει ενταχθεί στο σχέδιο πόλεως, αλλά δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.

Επειδή κατά το χρόνο φορολογίας (ημερ.θανάτου:13-11-2016), στην περιοχή που βρισκόταν το οικόπεδο δεν είχε εφαρμογή το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η αξία του προσδιορίστηκε με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων και ειδικότερα:

Δηλ. Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ με αριθ...../2016: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο 584,20τμ στην ίδια περιοχή και θέση προς 367,07€/τμ.

Επειδή το κρινόμενο και το συγκριτικό είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα και πρόσφορα τοπικά, εφόσον βρίσκονται στην ίδια περιοχή.

Επειδή το κρινόμενο πλεονεκτεί έναντι του συγκριτικού ως προς το χρόνο φορολογίας, προσδιορίζεται η αξία του προς 380,00€/τμ ως εξής:

$1.005,86\tau\mu \times 380,00\text{€/}\tau\mu \times \frac{1}{2} = 191.113,00\text{€}.$

Επειδή για την εκτίμηση του κρινόμενου ακινήτου δεν προσκομίστηκε κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο από την προσφεύγουσα, προκειμένου να ληφθεί υπόψη από την υπηρεσία, απορρίπτεται ο ισχυρισμός της περί αναιτιολόγητης και καταχρηστικής επίκλησης απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Επειδή η προσφεύγουσα και ο συγκληρονόμος αδελφός της (σε βάρος του οποίου διενεργείται έλεγχος λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομίας και του έχει επιδοθεί σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου), ενημερώθηκαν για την εκτίμηση της Δ.Ο.Υ., τη διαφορά φόρου που προέκυψε και τις πρόσθετες διευκρινίσεις για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, όπως αποδεικνύεται από τα με αριθ./2019,/2019 και/2019 πρακτικά συνάντησης που συνυπέγραψαν.

Επειδή η ίδια προέβη σε υποβολή της με αριθ......./2019 τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν.4512/2018, μετά την κοινοποίηση της με αριθ......./2019 εντολής ελέγχου και πριν την έκδοση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της για ανάκληση της τροποποιητικής δήλωσης λόγω του ότι παραπείσθηκε-υποχρεώθηκε να δηλώσει το ποσό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν.4512/2018 φόροι και πρόστιμα δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται, δεν ευσταθεί το αίτημα της προσφεύγουσας για ακύρωση και εξαφάνιση της με αριθ./2019 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.), με σκοπό την απαλλαγή της από το φόρο κληρονομίας και το πρόστιμο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση βάσει των ανωτέρω, εφαρμόστηκε το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο, απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παραβίαση της συνταγματικής αρχής της ισότητας και άνισης φορολόγησης όμοιων φορολογικών αντικειμένων.

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 απόψεων της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ 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./30-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ...../2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2019

Διαφορά φόρου	5.681,74€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/2013	2.840,87€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.522,61€

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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