



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 7/2/2014

Αριθμός απόφασης: 240

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ , κατοίκου , κοινότητα , κατά της υπ' αρ.πράξης προσδιορισμού φόρου με χρονολογία φορολογίας το έτοςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού φόρου, με χρονολογία θανάτου του κληρονομούμενου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση της υπαλλήλου

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της , 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. πράξης προσδιορισμού φόρου, με χρονολογία θανάτου του κληρονομούμενουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος (κύριος) ποσού 27.606.268 δρχ ή 81.016,19 €, πλέον 33.127.522 δρχ ή 97.219,43 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε φόρος, διότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φόρου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος πατέρα της,, ο οποίος απεβίωσε την Αναλυτικότερα:

Η προσφεύγουσατο γένος, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, κληρονόμησε κατά τα $\frac{3}{4}$ από τον αποβιώσαντα πατέρα της ,, τα κάτωθι αγροτεμάχια, όπως προκύπτει από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης και συγκεκριμένα:

α) Το υπ' αριθμ. 225 αγροτεμάχιο της κτηματικής περιοχής συνολικού εμβαδού 4.611 τ.μ.

β) Το υπ' αριθμ. 485 αγροτεμάχιο της κτηματικής περιοχής συνολικού εμβαδού 9.000 τ.μ..

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του Ν. 2961/.....άρθρο 102§1 « 1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης φόρου και προστίμου προκειμένου:

α)....., β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, **μετά δεκαπενταετία** από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ).....»

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης είναι αβάσιμος, διότι η προσφεύγουσα δεν έχει υποβάλλει δήλωση φόρου

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του Ν. 2961/.....άρθρο 74 « Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του Προϊσταμένου της αρμόδιας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπειριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου».

Επειδή, στην απόέκθεση ελέγχου φόρου του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ., αναγράφεται ότι: 1) η προσφεύγουσα,, **δεν υπέβαλλε δήλωση φόρου**, 2) Τα περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησε και ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου, προέκυψαν από την περιουσιακή κατάσταση της προσφεύγουσας και 3) οι αξίες τους υπολογίστηκαν σύμφωνα με το αντικειμενικό προσδιορισμό. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου είναι ανατιολόγητη είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του Ν. 2961/.....άρθρο 76§1 « Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού λάβει υπόψη του την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία που συγκεντρώνονται, εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο επιπλέον αυτού που προκύπτει από τη δήλωση και του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 75». Συνεπώς η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδίδεται εφόσον ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε, τα οποία αποτυπώνονται στην κοινοποιηθείσα έκθεση ελέγχου, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν γίνεται καμία περιγραφή του αντικειμένου της φορολόγησης στο ίδιο έγγραφο που επιβάλλει το φόρο, είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1310/30-12-1998 άρθρο 2 « Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών και δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ. Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η Συνολική Αντικειμενική Αξία της Γής ως άθροισμα τριών συστατικών:

Α) Της Βασικής Αξίας Γής (Β.Α)

Β) Της Οικοπεδικής Αξίας Γής (Α.Οικ)

Γ) Της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εκτάσεις βρίσκονται:

Γ1) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (Γ.Π.Σ) ή Οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και

Γ2) Εκτός Γ.Π.Σ. και οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε Εθνική ή Επαρχιακή Οδό ή είναι με ζώνη πλάτους μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα, εκτός αν στις πιο πάνω περιπτώσεις απαγορεύεται οποιαδήποτε δόμηση, όπως λόγω αρχαιολογικής έρευνας, εντός της προβλεπόμενης ζώνηςκ.λ.π.

Απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας Αρχής στις περιπτώσεις αρχαιολογικής έρευνας».

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε δύο (2) βεβαιώσεις του Πολιτικού Μηχανικού, την μία για το υπ' αριθμόν 225 κληροτεμάχιο εκτάσεως 4.611 τ.μ. και την άλλη για το κληροτεμάχιο 485 εκτάσεως 9.000 τ.μ., χωρίς να φέρουν θεώρηση από την αρμόδια υπηρεσία, και επίσης δεν προσκόμισε βεβαιώσεις της αρμόδιας Αρχαιολογικής Υπηρεσίας, προκειμένου να μας αποδείξει ότι δεν πρέπει να υπολογιστεί η Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω Αξιοποίησης (ΑΔ). Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. έγγραφο, προκειμένου να εξετάσει τις ανωτέρω βεβαιώσεις και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι για το αγροτεμάχιο 225, έχει υπολογιστεί σωστά η αντικειμενική αξία του αγροτεμαχίου, στην αξία των 42.079.986 δρχ., καθόσον βρίσκεται εντός αρχαιολογικής ζώνης Α2 απολύτου προστασίας όπου απαγορεύεται η δόμηση, είναι εντός Γ.Π.Σ., έχει πρόσωπο σε Επαρχιακή οδό, απέχει 200 μ μέχρι 500 μ από την θάλασσα και 375 μέτρα από το οικισμό. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ.προσδιόρισε την αξία που προκύπτει με βάση το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, για το υπ' αριθμ. 225 αγροτεμάχιο, είναι αβάσιμος.

Επειδή όπως αναγράφεται ρητά στο έντυπο (ΑΑ- ΓΗΣ) « εκτός εάν στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από τις πολεοδομικές διατάξεις δόμηση εν όλω ή **εν μέρει λόγω απαγόρευσης οποιασδήποτε δόμησης** σε ολόκληρη την εδαφική έκταση ή **σε τμήμα της οπότε η Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω Αξιοποίησης υπολογίζεται για επιφάνεια εδαφικής έκτασης ανάλογης με το ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί**».

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι για το αγροτεμάχιο 485, η αντικειμενική αξία έχει υπολογιστεί λανθασμένα, στην αξία των 140.449.140 δρχ., καθόσον βρίσκεται εντός αρχαιολογικής ζώνης Β2 προστασίας Αρχαιολογικών χώρων όπου η χρήση που προβλέπεται είναι η γεωργία και η κατοικία μέχρι 120 τ.μ., είναι εντός Γ.Π.Σ., έχει πρόσωπο σε Επαρχιακή οδό, απέχει 320 μέτρα από την θάλασσα, 1.700 μέτρα από το οικισμό και είναι άρτιο και οικοδομήσιμο. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι το αγροτεμάχιο 485 απέχει 320 μέτρα από την θάλασσα καθώς επίσης ότι δεν μπορεί να πραγματοποιήσει την προβλεπόμενη από τις πολεοδομικές διατάξεις δόμηση των 200 τ.μ. για κατοικία αλλά μόνο 120 τ.μ., και **επαναπροσδιόρισε την αντικειμενική αξία του αγροτεμαχίου στο ορθό 94.207.698 δρχ.** Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το αγροτεμάχιο 485, ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ.προσδιόρισε την αντικειμενική αξία που προκύπτει με βάση το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ και πρέπει να επαναπροσδιοριστεί είναι βάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του Ν. 2961/.....άρθρο 13§2 «Μεταξύ της κληρονομίας θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας της λοιπής και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο σε φόρο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη».

Επειδή σύμφωνα με την [Πολ.1042/1990](#) «Περαιτέρω, κατ' άρθρο Α.Κ. 1820, όπως τούτο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 87 του ν. 1329/1983 (ΦΕΚ-Α' 25) και ισχύει, ο σύζυγος που επιζεί, εφόσον συντρέχει ως εξ αδιάθετου κληρονόμος με συγγενείς οποιοδήποτε βαθμού, παίρνει, πλέον της κληρονομικής του μερίδας, ως εξαίρετο, και τα έπιπλα, σκεύη ενδύματα και άλλα τέτοια **οικιακά αντικείμενα** που τα χρησιμοποιούσαν είτε και οι δύο σύζυγοι είτε μόνο εκείνος που επέζησε. Από τη διατύπωση του νόμου (... και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα...) σαφώς προκύπτει ότι η απαρίθμηση των αντικειμένων που υπάγονται στο εξαίρετο είναι ενδεικτική. Είναι βεβαίως αυτονόητο ότι στο εξαίρετο περιλαμβάνονται μόνο κινητά (και ουδέποτε ακίνητα) αντικείμενα, που ανήκουν στον κληρονομούμενο.

Με τον όρο "οικιακά αντικείμενα" δηλούνται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει, κατά τη διάρκεια του γάμου, για την κοινή των συζύγων οικιακή οικονομία».

Επίσης σύμφωνα με την [Πολ.1042/1990](#) «Ο φόρος, ο οποίος βαρύνει το δικαιούχο της κτήσης (κληρονόμο, κληροδόχο), είναι συνάρτηση της αξίας της κληρονομικής μερίδας και του βαθμού συγγενείας του κληρονόμου προς τον κληρονομούμενο».

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα ο έλεγχος υπολόγισε το 1/30 ως επίπλα και σκευή κατά τον υπολογισμό της κληρονομιαίας περιουσίας, είναι αβάσιμος.

Επειδή, η φορολογική κλίμακα σύμφωνα με τον Ν. 2579/1998, για την Α' κατηγορία (τέκνα από νόμιμο γάμο) έχει ως κάτωθι:

Κλιμάκιο	Συντελεστής Κλιμακίου	Φόρος Κλίμακας	Φορολογητέα Περιουσία	Φόρος που Αναλογεί
5.175.000	0	0	5.175.000	0
9.825.000	5	491.000	15.000.000	491.000
45.000.000	15	6.750.000	60.000.000	7.241.250
Υπερβάλλον	25			

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

α) Την μερική αποδοχή αυτής ως προς την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου, με χρονολογία θανάτου, καθόσον πρέπει να γίνει δεκτή, ως προς τον εσφαλμένο προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του υπ'αριθμ. 485 αγροτεμαχίου.

β) Την απόρριψη αυτής ως προς τον προβαλλόμενο λόγο για εσφαλμένο υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του υπ'αριθμ. 225 αγροτεμαχίου και

γ) Την απόρριψη αυτής ως προς τον προβαλλόμενο λόγο ότι κακώς υπολογίστηκε στο σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας η αξία των επίπλων και σκευών, τα οποία υπολογίστηκαν στο 1/30 της αξίας ελέγχου.

Αξία κληρονομικής μερίδας με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω η αξία της κληρονομικής μερίδας με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ως εξής :

Κληρονομική μερίδα βάσει δήλωσης	μη υποβολή δήλωσης
Κληρονομική μερίδα βάσει φύλου ελέγχου	141.460.072 δρχ ή 415.143,28 €
Κληρονομική μερίδα βάσει της παρούσας εισήγησης	105.622.955 δρχ ή 309.971.988 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου φόρος με χρονολογία φορολογίαςμε βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	18.646.989 δρχ ή 54.723,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	22.376.387 δρχ ή 65.668,05 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.023.376 δρχ 120.391,42 €

Το ποσό της παρούσας απόφασης είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν.2961/.....«Κώδικας φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών παροχών, Προικών κλπ». Το ποσό που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).