



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 22-09-2017

Αριθ. απόφασης :5228

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. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. πρωτ./**24-04-2017** ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Χαλκίδας οδός, κατά

της με αριθ./23-03-2017 (Α.Χ.Κ./1/23-03-2017) ταμειακής βεβαίωσης οφειλής φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με Α.Τ.Β./23-03-2017 (Α.Χ.Κ./1/23-03-2017) ταμειακή βεβαίωση οφειλής φόρου κληρονομίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 05-05-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./24-04-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Σύμφωνα με την με Α.Τ.Β./23-03-2017 (Α.Χ.Κ./1/23-03-2017) ταμειακή βεβαίωση οφειλής φόρου κληρονομίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους **26.234,78€** (κύριος φόρος 16.396,74€ πλέον προσαυξήσεων 9.838,04€), σύμφωνα με τα οριζόμενα των Ν.2892/2001 και 3943/2011 (μετά την τροποποίηση του Ν. 2523/1997).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από το θάνατο τουστις 09-11-2001 (αριθ. φακέλου Θ-...../2001 και αριθ. δηλώσεων/2002 και/2017), ο οποίος κατέλειπε βάσει της με αριθ./07-06-2001 δημόσιας διαθήκης (αριθ. πρακτικού Πρωτοδικείου Αθηνών/29-03-2002) ως κληρονόμο του, τον προσφεύγοντα θετό γιό του σε οικόπεδο έκτασης 460,22τμ. στον Δήμο Πειραιά θέση Αγία Σοφία Παπαστράτου, επί της οδού κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου, επί του οποίου υφίστανται: α) αποθήκη επιφανείας 81,15τμ., β) αποθήκη με χρήση καταστήματος επιφανείας 194,40τμ. και γ) αποθήκη με χρήση καταστήματος επιφανείας 186,39τμ. (τα παραπάνω τμ. προήλθαν από νεώτερη καταμέτρηση το έτος 2017).

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ./2002 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας, συνολικής αξίας ακινήτων 76.830.966δρχ., η οποία εκκαθαρίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2892/2001 και προέκυψε φόρος 9.882.742δρχ.

Στη συνέχεια υπέβαλε την με αριθ./23-03-2017 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομίας, κατόπιν νεώτερης εμβαδομέτρησης του ως άνω ακινήτου, δυνάμει του από τον Φεβρουάριο του 2017 τοπογραφικού διαγράμματος του πολιτικού μηχανικού, βάσει της

οποίας ο προσφεύγων προέβη σε διόρθωση στοιχείων (τμ.) της κληρονομιαίας περιουσίας και σύμφωνα με αυτά προέκυψε επιπλέον αξία ύψους 22.348.767δρχ. και επιπλέον φορολόγηση ποσού 5.587.191δρχ. (16.396,74€), επί του οποίου επιβλήθηκε και πρόσθετος φόρος 60% 3.352.314δρχ. (9.838,04€.).

Με την υποβολή της διορθωτικής δήλωσης ο προσφεύγων δεν έκανε χρήση των διατάξεων του Ν. 4446/2016 άρθρ.57-61 <<περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών>>, έλαβε όμως γνώση για το ύψος του κυρίου και πρόσθετου φόρου που αναλογούσε στη δήλωση, αφού ζήτησε και του χορηγήθηκε το με αριθ.πρωτ./23-03-2017 πιστοποιητικό του άρθρ.105 του Ν.2961/2001, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για σύνταξη συμβολαίου πώλησης, με παρακράτηση και απόδοση του οφειλόμενου φόρου από τον συμβολαιογράφο μέσα σε τρεις (3) ημέρες από τη σύνταξη του συμβολαίου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με την με Α.Τ.Β./23-03-2017 (Α.Χ.Κ./1/23-03-2017) ταμειακής βεβαίωσης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Να εφαρμοστούν και στη συμπληρωματική δήλωση, οι κλίμακες προσδιορισμού κύριου φόρου βάσει του Ν.Δ. 118/1973 (Φ.Ε.Κ. Α'202), αφού ο θάνατος επήλθε πριν τη δημοσίευση του Ν. 2961/2001.
- 2) Βάσει του ως άνω Ν.Δ. επειδή η διαφορά μεταξύ της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε, με αυτή της διορθωτικής δήλωσης δεν είναι μεγαλύτερη του 20%, δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόσθετος φόρος.
- 3) Βάσει του άρθρ.58 του Ν. 4174/2013 για τυχόν επιβαλλόμενο πρόστιμο πρέπει να υπάρχει υπαιτιότητα του δηλούντος, κάτι που δεν ισχύει αφού υπεβλήθη τοπογραφικό διάγραμμα για το επίμαχο ακίνητο.
- 4) Βάσει του άρθρ.59 του Ν.4446/2016 υπέβαλλε εμπρόθεσμα τη διορθωτική δήλωση, οπότε πρέπει να απαλλαγεί από πρόσθετες επιβαρύνσεις.
- 5) Δεν χορηγήθηκαν επίσημα αντίγραφα της πράξης εκκαθάρισης και της βεβαίωσης, αλλά αναφέρθηκαν επιγραμματικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.1 του Ν.2961/2001, σε φόρο κληρονομίας υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.1 του Ν.2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.5 του Ν.2892/2001 (Φ.Ε.Κ. 46 τ.Α/09-03-2001), οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 09-03-2001 έως 31-12-2001, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 09-03-2001 έως 31-12-2001. Η Α' κατηγορία αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα και γ)γονείς κληρονομούμενου.

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)το 60% για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος, β).....γ).....

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%), (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 συγκεκριμένη περίπτωση η διαφορά μεταξύ της κληρονομικής μερίδας που δηλώθηκε με την διορθωτική δήλωση είναι μεγαλύτερη του 20%, (είναι περίπου 29%, δηλαδή: $100 \times 22.348.767 / 76.830.966$).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1009/19-01-2017 με θέμα παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4446/2016 (άρθρα 57-61), αναφέρεται ότι ειδικά για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, των οποίων η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έληξε μέχρι τις 31-12-2014, δεν υπολογίζονται ο τόκος και το πρόστιμο των άρθρων 53 και 54 του Ν.4174/2013, αλλά μειωμένος πρόσθετος φόρος και πρόστιμο του άρθρου 4 παρ.1 του Ν. 2523/1997, δεδομένου ότι στις φορολογίες αυτές η εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. άρχισε από 01-01-2015.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1006/2017 (Φ.Ε.Κ. Β'43/17-01-2017) περί υποβολής και εκκαθάρισης δηλώσεων, ορίζεται ότι:

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
2. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα, υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα.
3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60

του Ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016.

Ο προσφεύγων δεν επικαλέστηκε την υπαγωγή της δήλωσης στις διατάξεις του Ν.4446/2016, ούτε υπέβαλε όπως προβλέπεται υπεύθυνη δήλωση γι αυτό.

Επειδή η εκκαθάριση της με αριθ./23-03-2017 διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθη από τηδυνάμει εξουσιοδοτήσεως, έγινε την ίδια ημέρα (23-03-2017) που ζήτησε και παρέλαβε η, πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001 για τα προαναφερθέντα ακίνητα, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για σύνταξη συμβολαίου πώλησης, με παρακράτηση και απόδοση του οφειλόμενου φόρου από τον συμβολαιογράφο μέσα σε τρεις (3) ημέρες από τη σύνταξη του συμβολαίου.

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.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και της παρ. 7 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η Δ.Ε.Δ. αφενός σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 δεσμεύεται από τους προβαλλόμενους με την προσφυγή λόγους, αφετέρου όμως λόγω της ισχύος της αρχής της νομιμότητας και ειδικότερα του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, υποχρεούται να εκδίδει νόμιμες πράξεις, επί τη βάση τυπικού νόμου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1215/14-10-2014 (Φ.Ε.Κ. 2739/14-10-2014) <<τύπος και περιεχόμενο πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας>> ορίζονται μεταξύ άλλων ότι:

2) Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της η φορολογική Διοίκηση.

Η απόφαση αυτή τίθεται σε ισχύ από την 01-01-2015.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία που ορίζεται από το εν λόγω άρθρο της έκδοσης απόφασης, δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου

37 του Ν. 4174/2013, και δεν εξέδωσε πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς κατά τα οριζόμενα στο πιο πάνω άρθρο σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1215/14-10-2014 .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ.**/24-04-2017** ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ., κατά της με αριθ.**/23-03-2017 (Α.Χ.Κ./1/23-03-2017)** ταμειακής βεβαίωσης οφειλής φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω τυπικής πλημμέλειας και **ορίζουμε την επανάληψη της διαδικασίας επί το ορθόν.**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ