



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 5/12/2017

Αριθμός απόφασης 6157

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4.Την από 7/7/2017και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κατοίκου , οδός κατά της υπ' αριθ...../2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 7/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την υπ' αριθ./2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 17.984,24 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Ο προσφεύγων κληρονόμος του αποβιώσαντος την 12/3/2005 υπέβαλε την υπ. αρ./2005 **δήλωση φόρου κληρονομιάς** και δήλωσε 1) οικόπεδο επιφάνειας 377, 93 τ.μ στο Ο.Τ της κτηματικής περιφέρειας του δήμου 2) Το δικαίωμα αποζημίωσης από οικόπεδο επιφάνειας 1186,10 τ.μ στην στο Ο.Τ που ολόκληρο ρυμοτομείται και θα δοθεί είτε στον δήμο είτε σε τρίτο, ολόκληρο ρυμοτομείται. Με την υποβολή της δήλωσης η αξία των κρινόμενων υπολογίστηκε βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού και βεβαιώθηκε ο αναλογών φόρος.

Ο προσφεύγων στις 19/12/2012 υπέβαλε την υπ. αρ./2012 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσε « με την παρούσα προκειμένου να διορθωθεί η περιγραφή του υπ. αρ. 2) κληρονομητέου στοιχείου της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς/2005 που υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ ως εξής: έκταση 1.186,10 τ.μ η οποία ρυμοτομείται στο σύνολο της σύμφωνα με το σχέδιο πόλης ευρισκόμενη εντός ευρύ κοινόχρηστου χώρου μεταξύ των Ο.Τ (πρώην δήμου και ήδη δημοτική κοινότητα , Δημοτική ενότητα του δήμου) όπως αυτή η έκταση εμφανίζεται στο τοπογραφικό που συνοδεύει την με αρ./2005 πράξη προσκύρωσης και αναλογισμού αποζημίωσης λόγω ρυμοτομίας ιδιοκτησιών κειμένων στα Ο.Τ της νομαρχιακής αυτοδιοίκησης Ανατολικής Αττικής με τα σε αυτή αντιστοιχούντα δικαιώματα αποζημίωσης. Η έκταση αυτή αποτελεί το ρυμοτομούμενο τμήμα της συνολικής αρχικής κληρονομητέας ιδιοκτησίας εμβαδού 1564,03 τ.μ από την οποία απομένει μετά την ρυμοτομία οικόπεδο εμβαδού μέτρων τετραγωνικών 377,93 το οποίο βρίσκεται στο ΟΤ και έχει δηλωθεί στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αρ. 1) άνευ αξίας.

Ακολούθως στις 12/5/2017 ο προσφεύγων υπέβαλλε αίτηση χορήγησης πιστοποιητικού σύμφωνα με το άρθρο 105 Ν 2961/2001 για το περιγραφόμενο ακίνητο προκειμένου να προβεί σε πώληση αυτού.

Η αρμόδια υπηρεσία προκειμένου να χορηγήσει το προβλεπόμενο πιστοποιητικό διαπίστωσε διαφορά φορολογητέας ύλης στην υποβληθείσα/2005 δήλωση φόρου κληρονομιάς χωρίς να έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος και προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού με επιβολή φόρου 17.984,21€ χωρίς πρόσθετο φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 69 παρ. 4 Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με τον Κ.Φ.Δ 4174/ 2013 άρθρο 66.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παρανομία της προσβαλλομένης λόγω μη τηρήσεως της νόμιμης διαδικασίας διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Παράβαση του άρθρου 28

παρ. 1 και 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με το άρθρο 72 ν. 4174/2013.

2.Παράβαση ουσιώδους τύπου. Μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας της προηγούμενης ακροάσεως άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του Ν. 2690/1999.

3.Παρανομία της προσβαλλομένης λόγω παντελούς ελλείψεως αιτιολογίας και ανυπαρξίας νομίμου ερείσματος της προσβαλλομένης.

4. Παρανομία της προσβαλλομένης πράξεως λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομίας.

5.Παρανομία της προσβαλλόμενης λόγω αντιθέσεως στην αρχή της χρηστής διοικήσεως και κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως.

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 το άρθρο 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 ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου(αντικειμενικός προσδιορισμός)

Επειδή σύμφωνα με την 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 .Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 προθεσμία υποβολής της δήλωσης σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν 2961/2001 ο υπόχρεος κληρονόμος έχει την δυνατότητα να υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομητέα περιουσία στοιχεία τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη .

Επειδή σύμφωνα του άρθρου **69 παρ. 4 Ν 2961/2001 οιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που δηλώθηκαν είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου διορθώνονται μέσα σε μία πενταετία από την υποβολή της δήλωσης** από τον προϊστάμενο της αρμοδιότητας δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογούμενου. **Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο** ενώ ο

φόρος που βεβαιώθηκε η καταβλήθηκε επιπλέον εκπίπτει η επιστρέφεται κατά περίπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§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:

1. « 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 τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) **για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση .**

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 παρ.1« **Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου**, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι « Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **32 παρ 2 Ν 4174/2013** η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου 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 αρχή.παρ.3 εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στην φορολογική δήλωση του φορολογούμενου οφείλει να αναφέρει **ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.**

Επειδή η φορολογική αρχή **προκειμένου να χορηγήσει το προβλεπόμενο πιστοποιητικό διαπίστωσης** ότι ο προσφεύγων με την υπ. αρ./2005 **αρχική δήλωση** φόρου κληρονομιάς είχε δηλώσει αντικειμενική αξία 76.326,74 € για το οικόπεδο επιφάνειας 377,93 τ. μ και για το δικαίωμα αποζημίωσης οικοπέδου εκτάσεως 1.186,10 τ. μ αντικειμενική αξία 191.635,80 € ήτοι σύνολο αντικειμενικής αξίας 267.961,54€ ενώ **για τον υπολογισμό του φόρου στην 4^η σελίδα του εντύπου της δήλωσης είχε μεταφερθεί αξία κληρονομικής μερίδας 166.462,54€** δηλ. **διαφορά αξίας** την κρινόμενων **101.500,00 € χωρίς να έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος.**

Επειδή η υπ. αρ./2012 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς **υποβλήθηκε άνευ αξίας** και αφορούσε διόρθωση στην περιγραφή του ακινήτου χωρίς να διαφοροποιούνται η επιφάνεια του κρινόμενου και το Ο.Τ στο οποίο ευρίσκεται το κρινόμενο.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ εξέδωσε την υπ. αρ./2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού με επιβολή φόρου 17.984,21€ χωρίς πρόσθετο φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 69 παρ. 4 Ν 2961/2001 .

Επειδή η έκδοση της ανωτέρω πράξης διοικητικού προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε την 7/6/2017 **ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της υπ. αρ./2005 αρχικής δήλωσης .**

Επειδή το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001 :

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση η υποβολή της δήλωσης υπ. αρ. φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε την 8/12/2005 η **δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2015** .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 7/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, την ακύρωση της υπ' αριθ...../2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ .

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .