



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 11-06-2018

Αριθ. απόφασης: 2954

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

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 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 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./09-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Χίου οδός Τ.Κ. 82100, κατά της με αριθ./29-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις με αριθ.πρωτ./15-02-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, η οποία κοινοποιήθηκε με το με αριθ.πρωτ. /08-01-2018 διαβιβαστικό, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **5.731,00€** (κύριος φόρος 2.605,00€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 3.126,00€), βάσει των διατάξεων του Ν.3427/2005 (Β'κατηγορία-ανεψιός).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο των με αριθ. /07-03-2007 και /18-06-2012 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, της κληρονομούμενης που απεβίωσε στις 29-03-2006 (αριθ. φακέλου: /2006 της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ) και σύμφωνα με τις με αριθ. & διαθήκες δημοσιευθείσες στις 07-06-2006 στο Μονομελές Πρωτοδικείο Χίου, κατέλειπε ως κληρονόμους της τον αδελφό της και τον προσφεύγοντα - ανεψιό της, σε αγροτεμάχια και οικόπεδα που βρίσκονται στη Χίο.

Οι δύο κληρονόμοι υπέβαλλαν από κοινού την με αριθ. /07-03-2007 δήλωση και ο υπέβαλε την /18-06-2012 διορθωτική δήλωση

Συγκεκριμένα στον προσφεύγοντα κατέλειπε: κάθετη ιδιοκτησία (αριθ.7) εμβαδού 740τμ επί οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου, που βρίσκεται στην περιοχή Χίου, συνολικού εμβαδού 5.858τμ. Ποσοστό συνιδιοκτησίας της κάθετης ιδιοκτησίας στο οικόπεδο 110,82/οοο εξ αδιαιρέτου και δηλωθείσα αξία οικοπέδου 14.800,00€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από την με αριθ. /07-03-2007 αρχική δήλωση και τα συνημμένα σχετικά, τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία στην περιοχή, συνέταξε και κοινοποίησε στους κληρονόμους το με αριθ. /2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ. /24-11-2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στον προσφεύγοντα, καλώντας τους εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλλουν εγγράφως στην υπηρεσία μας τις απόψεις τους ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την υποβολή του με αριθ. πρωτ. /22-12-2017 εγγράφου του, στο οποίο αναφέρει ότι η αξία του οικοπέδου, που προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο, είναι

υπερβολική (είναι άρτιο και οικοδομήσιμο κατά παρέκκλιση και κτίζει περίπου 80τμ στα 740τμ της κάθετης).

Οι απόψεις του δεν έγιναν δεκτές και η υπηρεσία προχώρησε στην έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προσδιορίζοντας την συνολική φορολογητέα αξία στο ποσό των 41.050,00€, έναντι δηλωθείσας αξίας 14.050,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το ποσό δόμησης του κρινόμενου οικοπέδου των 740τμ, (το οποίο είναι τμήμα μείζονος έκτασης 5.825τμ), είναι 80τμ, επομένως η εκτίμηση πάσχει σε σχέση με άλλα οικόπεδα που είναι άρτια και οικοδομήσιμα.

2. Η εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη τη μορφολογία του εδάφους, ότι είναι βραχώδες, επικλινές, τριγωνικό, μη ηλεκτροδοτούμενο και μη υδροδοτούμενο.

3. Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη μόνο ένα συγκριτικό, χωρίς συγκεκριμένα κοινά χαρακτηριστικά με το δικό του και χωρίς διενέργεια επιτόπιας αυτοψίας.

Από την προσωπική του αναζήτηση στο βιβλίο συγκριτικών της Δ.Ο.Υ. προέκυψαν δύο ακόμα μεταβιβάσεις που υπερέχουν του κρινόμενου και έχουν χαμηλότερη τιμή.

4. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, λόγω του ότι η δεκαετία από τη δήλωση συμπληρώθηκε στις 31-12-2017 και η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε στις 15-01-2018. Επίσης η επιβολή πρόσθετου φόρου 120% είναι δυσανάλογη και εξοντωτική.

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 του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α).....

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

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 τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α).....β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 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 κάθε 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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 του 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 που αφορά «διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές

υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή σύμφωνα με το Ν.3427/2005 για κλίμακες που ισχύουν από 01-01-2006 έως 28-02-2007, 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 Β΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά).

Κλίμακια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
15.000	-	-	15.000	-
45.000	10	4.500	60.000	4.500
160.000	20	32.000	220.000	36.500
Υπερβάλλον	30			

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 απέφευγε ο υπόχρεος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

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 επιεικέστερη 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. φακέλου/2006 δήλωσης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, 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 δήλωση φόρου κληρονομίας του προσφεύγοντος υπεβλήθη στις 07-03-2007, οπότε η δεκαετία συμπληρώθηκε στις 31-12-2017, διευκρινίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (άρθρο 72 παρ.11), η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της πράξης που έγινε στις 29-12-2017, συνεπώς δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1149/09-06-1994 σχετικά με το Σ.Δ. οικοπέδου διευκρινίζουμε ότι ο εφαρμοζόμενος Σ.Δ. αποδεικνύεται με την προσκόμιση του ΦΕΚ στο οποίο έχει δημοσιευθεί το σχετικό Π.Δ. ή διοικητική πράξη ή με βεβαίωση μηχανικού θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική υπηρεσία, κανένα από τα οποία δεν έχει προσκομιστεί.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας ελήφθη υπόψη συγκριτικό, από το βιβλίο συγκριτικών που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ:

Δήλ. ΦΜΑ/15-12-2004: Μεταβιβάστηκε κάθετη ιδιοκτησία στο Χίου σε βραχώδες και επικλινές έδαφος εκτάσεως 1.569,86τμ (συνολικό οικόπεδο 3.140,11τμ), με οριστική τιμή 45€/τμ.

Το κρινόμενο οικόπεδο πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας και ως προς τη θέση με το συγκριτικό και η αξία του προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. προς 55,00€/τμ.

Προσδιορισμός Αξίας: $(5.858\tau\mu \times 110,82/1000 = 649\tau\mu)$

$649\tau\mu \times 55,00\text{€/}\tau\mu = 35.695,00\text{€}$

$740\tau\mu \times 55,00\text{€/}\tau\mu \times 0,15 = 6.105,00\text{€}$

Συνολική αξία: 41.800,00€

Επειδή για τον συντελεστή 0,15 διευκρινίζουμε ότι εφαρμόζεται αν η ιδιοκτησία αναφέρεται σε χιλιοστά στον «αέρα» του οικοπέδου, μετά την εξάντληση του Σ.Δ. αυτού, δηλαδή σε προσδοκώμενη αλλά αβέβαιη μελλοντική δυνατότητα δόμησης.

Ο συντελεστής 0,15 εφαρμόζεται και κατά τον υπολογισμό της αξίας τυχόν ακαλύπτου τμήματος κάθετης ιδιοκτησίας το οποίο αντιστοιχεί σε δομήσιμη επιφάνεια, που δεν μπορεί να οικοδομηθεί λόγω υπερκάλυψης του επιτρεπόμενου Σ.Δ. από τις όμορες κάθετες ιδιοκτησίες συνεπεία τροποποίησης του Σ.Δ. της περιοχής (ΦΕΚ 549/15-07-1994)

Επειδή η Δ.Ο.Υ έκρινε ότι το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποίησε πλεονεκτεί τοπικά και χρονικά και με βάση αυτό αξιολόγησε το κρινόμενο ακίνητο.

Επειδή για την εκτίμηση του κρινόμενου ακινήτου και μετά από προσωπική αναζήτηση του προσφεύγοντος, προσκομίστηκαν δύο (2) ακόμη συγκριτικά στοιχεία:

Δήλ. ΦΜΑ/2003: Μεταβιβάστηκε αυτοτελές ακίνητο και όχι κάθετη ιδιοκτησία, εκτάσεως 3.533,28τμ στην οδό (και όχι 300 μέτρα από αυτήν διαμέσου χωματόδρομου, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων) προς 35,00€/τμ.

Δήλ. ΦΜΑ/27-06-2005 : Μεταβιβάστηκε αυτοτελές ακίνητο και όχι κάθετη ιδιοκτησία, εκτάσεως 1.310,71τμ, με πρόσοψη σε δημοτική οδό 3,5 μέτρων στην περιοχή, όχι επικλινές και βραχώδες, προς 50,00€/τμ.

Επειδή το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα πρώτο συγκριτικό είναι μεγαλύτερης έκτασης (3.533,28τμ) σε σχέση με το κρινόμενο και αναφέρεται σε προγενέστερο χρόνο (2003), ενώ το έτος φορολογίας του κρινόμενου είναι το έτος 2006, δεν γίνεται δεκτό και απορρίπτεται.

Επειδή το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα δεύτερο συγκριτικό που έγινε το έτος 2005 προς 50,00€/τμ και αφορά μεταβίβαση αυτοτελούς ακινήτου που βρίσκεται στην ίδια θέση, θεωρείται πιο πρόσφορο για τη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή το συγκριτικό που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, αναφέρεται σε χρόνο φορολογίας προγενέστερο κατά δύο έτη (έτος φορολογίας 2004), σε σχέση με το κρινόμενο (έτος φορολογίας 2006).

Επειδή το κρινόμενο υπερτερεί λόγω έτους φορολογίας (2006) του συγκριτικού (2005) που προσδιορίστηκε προς 50,00€/τμ, αλλά μειονεκτεί επειδή πρόκειται για μεταβίβαση κάθετης ιδιοκτησίας, προσδιορίζουμε την αξία του κρινόμενου οικοπέδου προς 45,00€/τμ, ως εξής:

Προσδιορισμός Αξίας οικοπέδου: $(5.858\tau\mu \times 110,82/1000 = 649\tau\mu)$

$649\tau\mu \times 45,00\text{€/}\tau\mu = 29.205,00\text{€}$

$740\tau\mu \times 45,00\text{€/}\tau\mu \times 0,15 = 4.995,00\text{€}$

Συνολική αξία: 34.200,00€.

Επειδή σύμφωνα με την κατηγορία Β' του Ν.3427/2005 και λαμβάνοντας υπόψη την ως άνω διαμορφωθείσα αξία, προσδιορίζουμε τον αναλογούντα φόρο και το πρόστιμο ανακρίβειας (120%) ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική φορ/τέα αξία	14.050,00€	41.050,00€	34.200,00€
Αναλογούν φόρος	0	2.605,00€	1.920,00€

Πρόστιμο 120%		3.126,00€	2.304,00€
ΣΥΝΟΛΟ		5.731,00€	4.224,00€

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. /09-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αριθ. /29-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+ (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ή 58 Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν.. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.304,00€	960,00€	588,67€	1.548,67€	1.548,67€

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ: /29-12-2017

Διαφορά φόρου	1.920,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.548,67€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.468,67€

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