



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 14-06-2018

Αριθ. απόφασης: 3005

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./14-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή τουΑΦΜ κατοίκου Ζακύνθου οδός Τ.Κ. 29100, κατά της με αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 26-02-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

Επί της με αριθ.πρωτ./14-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής τουΑΦΜ, 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. ΠΥΡΓΟΥ, (αριθ.πρωτ./29-12-2017 & RE/GR/12-01-2018), καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος. συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **36.857,48€** (διαφορά κύριου φόρου 16.753,40€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 20.104,08€), βάσει των διατάξεων του Ν.3427/2005 (Α'κατηγορία-εγγονός).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./21-07-2016 εντολής ελέγχου (ELENXIS:/28-04-2017) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, για τον έλεγχο των με αριθ./16-04-2007 (αρχική & εκπρόθεσμη) και/16-04-2007 (συμπληρωματική) δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, του κληρονομούμενου που απεβίωσε στις 18-03-2003 (αριθ. φακέλου/2003 της Δ.Ο.Υ.ΖΑΚΥΝΘΟΥ) και σύμφωνα με μυστική διαθήκη του, δημοσιευθείσα στο Πρωτοδικείο Ζακύνθου (αριθ. πρακτικού) κατέλειπε ως κληρονόμους του τα εγγόνια του και

Στον προσφεύγοντα κατέλειπε:

- α) το ½ εξ αδιαίρετου οικοπέδου εκτάσεως 2.033,98τμ κείμενο στη θέση μέσα στον οικισμό του Δ.Δ. Κατασταρίου του Δήμου Αλυκών Ν.Ζακύνθου, δηλωθείσας αξίας 68.000,00€,
- β) αγροτεμάχιο έκτασης 1.500τμ στη θέση του Δ.Δ. Κατασταρίου του Δήμου Αλυκών Ν.Ζακύνθου, αντικειμενικής αξίας 2.640 ,00€ με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, (περιλαμβάνονται και τα 2 ακίνητα στη με αριθ./2007 δήλ. κληρονομιάς),
- γ) το ½ από 903 μετοχές της με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο (περιλαμβάνεται στη με αριθ./2007 δήλ. κληρονομιάς). Για τις ονομαστικές μετοχές υπεβλήθη αίτημα υπαγωγής στις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/01-04-2003 και βεβαιώθηκαν οι αναλογούντες φόροι.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από την με αριθ./16-04-2007 αρχική δήλωση και τα συνημμένα σχετικά, τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία στην περιοχή, συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ./08-12-2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προσδιορίζοντας τις αξίες των ακινήτων, στο συνολικό ποσό των 259.252,00€ (περιλαμβάνεται προγενέστερη δωρεά ποσού 53.214,00€).

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την υποβολή του με αριθ. πρωτ./28-12-2017 εγγράφου του, το οποίο δεν έγινε δεκτό από την υπηρεσία διότι δεν επέφερε καμία μεταβολή στα αποτελέσματα ελέγχου, οπότε στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και επίδοση της με αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

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

1. Παραγραφή αξιώσεων του Δημοσίου. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου εξέπεσε (απόφ. Σ.τ.Ε. 1738/2017), λόγω συμπλήρωσης μεν της δεκαετίας στις 31-12-2017, αλλά κοινοποίησης της πράξης τον Ιανουάριο του έτους 2018.
2. Εσφαλμένη εκτίμηση και υπολογισμός αξίας κληρονομικού ακινήτου. Η αξία του ακινήτου, ελλείπει συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού, θάπρεπε να βρίσκεται με το μέσο όρο των δηλωθεισών αξιών των ακινήτων και όχι με τη μεγαλύτερη αξία, δεδομένου επίσης ότι δεν πρόκειται για αυτοτελές ακίνητο, αλλά για ιδανικό μερίδιο (1/2 εξ αδιαιρέτου).

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 παραδεκτως 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 67 παρ.1 περ. δ' του Ν. 2961/2001, για το περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομίας, ορίζεται ότι στη δήλωση περιλαμβάνονται και: οι δωρεές εν ζωή και οι γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τους κληρονόμους και κληροδόχους, καθώς και οι προίκες που συστάθηκαν υπέρ αυτών.

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.

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 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 απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

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 έκδοσή 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 τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.5 του Ν.3427/2005, 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 01-01-2006 έως 28-02-2007, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 01-01-2006 έως 28-02-2007.

Η Α' κατηγορία αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα, γ)εγγονούς και δ)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).....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 η με αριθ./2007 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας του προσφεύγοντος υπεβλήθη στις 16-04-2007, 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, (αριθ.πρωτ./29-12-2017 & αριθ.καταχ./29-12-2017) συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής οπότε ο ισχυρισμός δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Επειδή όπως αναλύεται στην με αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, ο έλεγχος συνυπολόγισε στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος την προγενέστερη δωρεά από τον κληρονομούμενο, και αφαίρεσε τον φόρο που είχε προκύψει, από τον αναλογούντα στην προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ. φακέλου/2003 δήλωσης της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, 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 στη συγκεκριμένη περίπτωση για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου εκτάσεως 2.033,98τμ, ελήφθησαν υπόψη τα κάτωθι συγκριτικά, που τηρούνται στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ:

Δηλ. Ζ-...../14-03-2006 : Μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 636,55τμ στη θέση, 50μέτρα από τη θάλασσα, προς 200,00€/τμ

Δήλ. ΦΜΑ/14-05-2008 : Μεταβιβάστηκε το ½ οικοπέδου έκτασης 2.033,98τμτμ στη θέση, του Δ.Δ. Κατασταρίου Ζακύνθου, προς 220,00€/τμ (πρόκειται για το ίδιο το κρινόμενο).

Επειδή το κρινόμενο οικόπεδο πλεονεκτεί του πρώτου συγκριτικού ως προς το χρόνο μεταβίβασης, μειονεκτεί όμως ως προς την έκταση και τη συνιδιοκτησία, ως προς το δεύτερο δε συγκριτικό, που είναι το ίδιο οικόπεδο, μειονεκτεί ως προς το χρόνο μεταβίβασης, προσδιορίστηκε η αγοραία αξία κατά τη διενέργεια ελέγχου, ως εξής:

Οικόπεδο 2.033,98τμ χ 200,00€/τμ χ 1/2 = 203.398,00€

Επειδή το πρώτο συγκριτικό είναι μικρότερης έκτασης (636,55τμ) σε σχέση με το κρινόμενο (2.033,98τμ), αναφέρεται σε μεταγενέστερο χρόνο (2006), ενώ το έτος φορολογίας του κρινόμενου είναι το έτος 2003, αφορά αυτοτελές ακίνητο και όχι ιδανικό μερίδιο ½, απέχει από τη θάλασσα 50 μέτρα και επειδή το δεύτερο συγκριτικό αφορά μεταβίβαση του ιδίου ακινήτου, σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο (2008) του κρινόμενου (2003), προσδιορίζεται η αξία του κρινόμενου οικοπέδου προς 180,00€/τμ, ως εξής:

Οικόπεδο 2.033,98τμ χ 180,00€/τμ χ 1/2 = 183.058,20€

Επειδή σύμφωνα με την κατηγορία Α' 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	122.534,00€	259.252,00€	238.912,20€
Αναλογούν φόρος	4.097,00€	20.850,40€	16.782,44€
Διαφορά φόρου		16.753,40€	12.685,44€
Πρόστιμο 120%		20.104,08€	15.222,53€
ΣΥΝΟΛΟ		36.857,48€	27.907,97€

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ.**/14-02-2018** ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αριθ.**/29-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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	15.222,53€	6.342,72€	3.889,36€	10.232,08€	10.232,08€

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:**/29-12-2017**

Διαφορά φόρου	12.685,44€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.232,08€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.917,52€

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