



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 11-06-2018

Αριθ. απόφασης: 2953

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 Χολαργού οδός Τ.Κ. 15561, κατά της με αριθ./22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της με αριθ. πρωτ./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./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, η οποία κοινοποιήθηκε με το με αριθ.πρωτ./27-12-2017 διαβιβαστικό (RE), καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **39.668,46€** (διαφορά κύριου φόρου 18.031,12€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 21.637,34€), βάσει των διατάξεων του Ν.3427/2005 (Α'κατηγορία- τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./24-12-2016 χειρόγραφης εντολής ελέγχου (αριθ. εντολής ELENXIS:311/11-05-2017) του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο των με αριθ./5-31-01-2007,/24-04-2014 και/15-11-2017 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, της κληρονομουμένης που απεβίωσε στις 16-05-2006 (αριθ. φακέλου:/2006 της Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ) και κατέλειπε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους της, σε ποσοστό $\frac{1}{2}$ έκαστος, τα τέκνα της και, κατόπιν της με αριθ./29-08-2006 έκθεσης αποποίησης του συζύγου της, σε ακίνητα που βρίσκονται στη Μύκονο.

Οι δύο κληρονόμοι υπέβαλλαν από κοινού:

α)την με αριθ./31-01-2007 δήλωση δηλώνοντας 15 (δέκα πέντε) ακίνητα με αντικειμενικό προσδιορισμό αξίας,

β)την με αριθ./24-04-2014 διορθωτική δήλωση με την οποία αύξησαν την έκταση του 15^{ου} αγροτεμαχίου και

γ)την με αριθ./15-11-2017 διορθωτική δήλωση (υπεβλήθη πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και τη προσωρινή πράξη), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016, για διόρθωση των δηλωθεισών αξιών των με αριθ. 6, 9, 10 & 13 ακινήτων της αρχικής δήλωσης, τα οποία κρίθηκαν ειλικρινή.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις με αριθ./31-01-2007 και/24-04-2014 δηλώσεις και τα συνημμένα σχετικά, συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ.πρωτ./10-11-2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ./10-11-2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, στα οποία εκείνος ανταποκρίθηκε με την υποβολή (μέσω mail) του με αριθ. πρωτ./19-12-

2017 εγγράφου του και προέβαλε τις αντιρρήσεις του σχετικά με τις αξίες των ακινήτων με αριθ.1, 2 & 4.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με την με αριθ./15-11-2017 δήλωσή του, διόρθωσε την αξία ορισμένων ακινήτων (6, 9, 10 & 13) βάσει των διατάξεων του Ν.4446/2016, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές στις αξίες των με αριθ.1, 2 & 4 ακινήτων της αρχικής δήλωσης.

Στη συνέχεια εστάλη με συστημένη επιστολή η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που οριστικοποίησε την φορολογητέα αξία του ιδανικού μεριδίου (1/2) που αντιστοιχεί στον, στο ποσό των 579.913,55€ (περιλαμβάνεται προγενέστερη γονική παροχή ποσού 31.694,79€, που δεν είχε δηλωθεί σε καμία δήλωση), έναντι δηλωθείσας αξίας 487.446,87€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης, αναφερόμενος στις έγγραφες απόψεις-αντιρρήσεις του και προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς, σχετικά με τα ακίνητα με αριθ. 1, 2 & 4:

1. Ακίνητο 1: Το 1/8 οικοπέδου εκτάσεως 1.253τμ με οικία 60τμ και βοηθητικούς χώρους 30τμ, στη θέση

Ο έλεγχος εσφαλμένα διαπίστωσε ότι το ακίνητο είναι εντός οικισμού, ενώ αποδεικνύεται από σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα, ότι μέρος του ακινήτου είναι εντός και μέρος είναι εκτός.

2. Ακίνητο 2: Το 1/16 αγρού εκτάσεως 32.289,30τμ, στη θέση

Ο έλεγχος εσφαλμένα ανέφερε ότι του ανήκει ποσοστό 1/8 και όχι 1/16. Επιπλέον από τοπογραφικό διάγραμμα του Μαΐου 2001 και από δηλώσεις λοιπών ιδιοκτητών εμφανίζεται ότι πρόκειται για οκτώ (8) ακίνητα και με μέση απόσταση από τη θάλασσα πέραν των 800 μέτρων.

3. Ακίνητο 4: Το 1/8 αγρού εκτάσεως 197.044,47τμ, στη θέση

Ο έλεγχος εσφαλμένα διαπίστωσε ότι το ακίνητο έχει ελάχιστη απόσταση από τη θάλασσα οκτώ (8) μέτρα, ενώ δεν έλαβε υπόψη του τα ήδη προσκομισθέντα τοπογραφικά διαγράμματα, όπως και τις δηλώσεις Ε9 των λοιπών ιδιοκτητών ότι πρόκειται για έντεκα (11) ακίνητα και η μέση απόσταση από τη θάλασσα είναι πέραν των 800 μέτρων.

4. Δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο και δεν υπολογίστηκε ο καταβληθείς φόρος που αφορούσε προγενέστερη γονική παροχή της κληρονομούμενης μητέρας του.

5. Ζητά το δικαίωμα ακρόασης προκειμένου να προσκομίσει τα έγγραφα που επικαλείται.

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 10 του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό 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, όπως αστικό ακίνητο, διαμέρισμα, μονοκατοικία, κατάστημα, αγρόκτημα κ.α.(αντικειμενικός προσδιορισμός).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους.

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 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 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 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης (22.5.2017): «...Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση».

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 απέφυγε 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».

Μετά τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή η με αριθ./2007 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας του προσφεύγοντος υπεβλήθη στις 31-01-2007, 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 22-12-2017, συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή για το με αριθ. 1 ακίνητο (το 1/8 οικοπέδου εκτάσεως 1.253τμ με οικία 60τμ και βοηθητικούς χώρους 30τμ, στη θέση), κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης δεν προσκομίστηκε τοπογραφικό διάγραμμα που να καθορίζει τη θέση του, οπότε δηλώθηκε και φορολογήθηκε ως αγρός εκτός οικισμού.

Σχετικό τοπογραφικό δεν εστάλη ούτε μετά την με αριθ.πρωτ./16-01-2017 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. για παροχή στοιχείων στον έλεγχο.

Κατόπιν τούτων, επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι πρόκειται για ακίνητο εντός του οικισμού, πλησίον του κλειστού γυμναστηρίου-γηπέδου του οικισμού, ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε9 των ιδίων των κληρονόμων, το ακίνητο δηλώνεται ως κείμενο εντός οικισμού, φορολογήθηκε ως οικόπεδο εντός σχεδίου, για την αξία της υπολειπόμενης δόμησης.

Επειδή σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό ακινήτων, σε οικισμούς προϋφιστάμενους του 1923 ή κάτω των 2.000 κατοίκων, προκειμένου να αποδειχθεί, όπου αμφισβητείται, ότι το ακίνητο βρίσκεται μέσα στα όρια του οικισμού, εν όλω ή εν μέρει, απαιτείται σχετική βεβαίωση του αρμοδίου πολεοδομικού γραφείου της Νομαρχίας, ή του Δήμου, ή της Κοινότητας, ή ιδιώτη μηχανικού θεωρημένη απ' την αρμόδια υπηρεσία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 87 παρ.1 του Π.Δ. της 14-07-1999, ΦΕΚ 580/27-07-1999 (πολεοδομικός νόμος), με την οποία κωδικοποιήθηκαν τα: άρθρο 7 π.δ. 24-4/3-5-1985, άρθρο 1 παρ. 4 π.δ. 14/23-2-1987, άρθρο 1 παρ. 4 π.δ. 25-4/16-5-1989 προβλέπονται τα ακόλουθα:

Γενικές διατάξεις

1. Εάν ιδιοκτησία εμπίπτει εν μέρει εντός του ορίου οικισμού και εν μέρει εκτός αυτού, τότε στην περίπτωση που το εντός του ορίου τμήμα δεν έχει την αρτιότητα που ορίζεται με την απόφαση του νομάρχη ή το σχετικό π.δ., θεωρείται ότι εντός του ορίου περιλαμβάνεται τμήμα της ιδιοκτησίας μεγέθους που αντιστοιχεί στην αρτιότητα αυτή.

Επομένως συνάγεται ότι έπρεπε να προσκομιστεί επιπλέον βεβαίωση αρμοδίου μηχανικού για την αρτιότητα του ακινήτου και σε περίπτωση που τμήμα αυτού έκτασης μικρότερης της εν λόγω αρτιότητας κείτονταν εντός οικισμού, να φορολογηθεί το σύνολο της αρτιότητας ως εντός οικισμού.

Επειδή δεν προσκομίστηκε ως αποδεικτικό στοιχείο τοπογραφικό διάγραμμα, ούτε βεβαίωση μηχανικού, προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τον υπολογισμό της αξίας του με αριθ.1 ακινήτου, ως εντός και εκτός οικισμού, απορρίπτεται.

Επειδή το με αριθ. 2 ακίνητο (το 1/16 αγρού εκτάσεως 32.289,30τμ, στη) κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, δηλώθηκε ως ενιαίο ακίνητο –αγροτεμάχιο, με απόσταση από τη θάλασσα μεγαλύτερη των 800 μέτρων.

Σύμφωνα με προσκομισθείσα, μετά από πρόσκληση της Δ.Ο.Υ., δήλωση του μηχανικού τον Μάιο του 2017, ο αγρός βρίσκεται εκτός σχεδίου, είναι άρτιος και οικοδομήσιμος και η ελάχιστη απόσταση από τη θάλασσα είναι 690 μέτρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30-12-1998 (Φ.Ε.Κ.1328/31-12-1998),ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας της γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται το ειδικό έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, ως άθροισμα τριών (3) συστατικών:

α)της βασικής αξίας γης (ΒΑ), που υπολογίζεται πάντα για κάθε εδαφική έκταση,

β)της οικοπεδικής αξίας γης (ΑΟικ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εδαφικές εκτάσεις έχουν κτίσμα με επιφάνεια μεγαλύτερη από 15τμ. και βρίσκονται: β1)εντός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης και β2)εκτός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε εθνική ή επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα,

γ)της αξίας δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εδαφικές εκτάσεις βρίσκονται: γ1)εντός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης και γ2)εκτός Γ.Π.Σ. και οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν οριστεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε εθνική ή επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα.

Το άθροισμα που προκύπτει πολλαπλασιάζεται με ορισμένους αυξομειωτικούς συντελεστές σε περίπτωση που συντρέχει κάποιος από τους παρακάτω παράγοντες:α)....β).....

γ)εάν η εδαφική έκταση απέχει από τη θάλασσα απόσταση:

γ4) από 500 μέχρι και 800 μέτρα, εφαρμόζεται συντελεστής 1,20,

Η απόσταση από τη θάλασσα είναι η ελάχιστη ευθεία οριζόντια απόσταση ανάμεσα στην εδαφική έκταση και στη γραμμή αιγιαλού, δηλαδή η απόσταση του πλησιέστερου σημείου του γηπέδου από και προς το όριο του χειμέριου κύματος, είτε αυτό έχει χαραχθεί επίσημα είτε όχι.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας του αγροτεμαχίου, με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, έχουν ληφθεί υπόψη και μεταφερθεί στις αντίστοιχες στήλες, συντελεστές που αυξάνουν ή μειώνουν τη συνολική αξία της γης και δεδομένης της απόστασης από τη θάλασσα (690 μέτρα), ο έλεγχος υπολόγισε και Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω Αξιοποίησης.

Επειδή ο αγρός δηλώθηκε από τους ίδιους τους κληρονόμους ως ενιαίο ακίνητο και έτσι περιγράφεται και στην με αριθμ...../25-07-2011 πράξη αποδοχής κληρονομίας της συμβ/φου Μυκόνου

Επειδή ο έλεγχος σωστά υπολόγισε την αξία της κληρονομικής μερίδας του ακινήτου που αναλογεί στον προσφεύγοντα, σε ποσοστό 1/16 και όχι σε ποσοστό 1/8 όπως υποστηρίζει ο ίδιος.

Επειδή μετά τα ως άνω αναφερθέντα σχετικά με το με αριθμ.2 ακίνητο, οι ισχυρισμοί περί μη ενιαίου ακινήτου, απόστασης από θάλασσα και λάθους ποσοστού, δεν ευσταθούν.

Επειδή το με αριθ. 4 ακίνητο (το 1/8 αγρού εκτάσεως 197.044,47τμ, στη θέση) κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, δηλώθηκε ως ενιαίο ακίνητο-αγρός, με τέσσερα (4) διαφορετικά έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ που αφορούσαν 4 διαφορετικές αποστάσεις από τη θάλασσα.

Σύμφωνα με την με αριθμ. /25-07-2011 πράξη αποδοχής κληρονομίας δηλώθηκε ως ενιαίο ακίνητο, εκτός οικισμού, με σύνορα σε αμμώδη παραλία και παράκτιο βράχο.

Η προσκομισθείσα, μετά από πρόσκληση της Δ.Ο.Υ., δήλωση του μηχανικού τον Μάιο του 2017, αναφέρει ότι ο αγρός βρίσκεται εκτός σχεδίου, είναι άρτιος και οικοδομήσιμος, (όχι όμως για κατοικία, βάσει της απόφ.Σ.τ.Ε.3628/2009), η ελάχιστη απόσταση από τη θάλασσα είναι οκτώ (8) μέτρα και συνορεύει με την παραλία ΛΙΑΣ, με βράχια και ακτή. Τα ίδια σύνορα αναφέρονται και στο προσκομισθέν τοπογραφικό διάγραμμα του μηχανικού τον Σεπτέμβριο του 2001.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας του αγροτεμαχίου, με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, έχουν ληφθεί υπόψη και μεταφερθεί στις αντίστοιχες στήλες, συντελεστές που αυξάνουν ή μειώνουν τη συνολική αξία της γης και δεδομένης της απόστασης από τη θάλασσα (8 μέτρα), όπως αναφέρθηκαν και στο με αριθμ.2 ακίνητο.

Επειδή ελήφθη υπόψη η δήλωση του μηχανικού τον Μάιο του 2017, που αναφέρει ότι ο αγρός λόγω της θέσης του, δεν έχει δυνατότητα δόμησης, βάσει της απόφ.Σ.τ.Ε.3628/2009, ο έλεγχος δεν υπολόγισε και Αξία Δυνατότητας Περαιτέρω Αξιοποίησης.

Επειδή ο αγρός δηλώθηκε από τους ίδιους τους κληρονόμους ως ενιαίο ακίνητο και έτσι περιγράφεται και στην με αριθμ. /25-07-2011 πράξη αποδοχής κληρονομίας της συμβ/φου Μυκόνου

Επειδή μετά τα ως άνω αναφερθέντα σχετικά με το με αριθ.4 ακίνητο, οι ισχυρισμοί περί μη ενιαίου ακινήτου και απόστασης από θάλασσα, απορρίπτονται.

Επειδή όπως αναλύεται στην με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, ο έλεγχος συνυπολόγισε στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος την προγενέστερη γονική παροχή από την κληρονομούμενη, αφού δεν είχε δηλωθεί σε καμία δήλωση του και αφαίρεσε τον φόρο που είχε προκύψει, από τον αναλογούντα στην προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή η έκδοση της με αριθ./22-12-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έγινε, αφού ελήφθησαν υπόψη οι υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομίας, οι δηλώσεις των μηχανικών και η προσκομισθείσα πράξη αποδοχής κληρονομίας, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για ακρόαση λόγω μη έγκαιρης παράδοσης από αρμόδιους φορείς σχετικών τοπογραφικών διαγραμμάτων, είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

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
Συνολική φορ/τέα αξία	487.446,87€	579.913,55€
Βεβαιωθείς φόρος	66.489,37€	
Φόρος προγ.γον.παρ.	0	462,22€
Αναλογούν φόρος		84.982,71€
Διαφορά φόρου		18.031,12€
Πρόστιμο 120%		21.637,34€
ΣΥΝΟΛΟ		39.668,46€

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./09-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜκαι την **τροποποίηση** της με αριθ./22-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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	21.637,34€	4.507,78€	5.528,34€	10.036,12€	10.036,12€

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/22-12-2017

Διαφορά φόρου	18.031,12€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.036,12€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.067,24€

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