



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 28-05-2019

Αριθ. απόφ.: 1778

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...../28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του-
..... του με ΑΦΜ, κατοίκου
(.....) του Δήμου Τ.Κ., κατά της με αριθ./2018 Οριστικής
Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής
υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν
σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 07-02-2019 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. Πρωτ./28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του-
..... του με 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός
φόρος κληρονομιάς ποσού **15.157,35€** (διαφορά κύριου φόρου ύψους 8.193,06€, πλέον
πρόσθετος φόρος άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ύψους 6.964,29€), βάσει των διατάξεων του
Ν.3427/2005 (Α' κατηγορία- τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, για τον έλεγχο της με αριθ...../2008 αρχικής
δήλωσης και της με αριθ...../2009 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που
υπεβλήθησαν στη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, του κληρονομούμενου-
..... του που απεβίωσε στις 01-11-2006 (αριθ. φακέλου: Θ-
...../2006).

Σύμφωνα με δημόσια διαθήκη δημοσιευθείσα με το με αριθ...../2008 πρακτικό του
Πρωτοδικείου, ο τελευταίος κατέλειπε ως κληρονόμο του, μεταξύ άλλων, τον
προσφεύγοντα, στα κάτωθι ακίνητα:

1)Οικόπεδο με ελιές εκτάσεως 2.407,48τμ άρτιο και οικοδομήσιμο, που βρίσκεται εντός οικισμού
στη θέση (περιοχή), της περιφέρειας του Δ.Δ., του
Δήμου, επί δημοτικού δρόμου (πλάτους 8,50 μέτρα), δηλωθείσας αξίας
37.500,00€ (2.407,48τμ χ 15,576€/τμ).

2)Αγροτεμάχιο με ελιές εκτάσεως 4.050,33τμ στη θέση (ειδικότερα),
εκτός σχεδίου άρτιο και οικοδομήσιμο, αντικειμενικής αξίας με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ 15.593,78€.

3)Αγροτεμάχιο εκτάσεως 1.577,96τμ στη θέση (περιοχή
.....), εκ των οποίων τμήμα 679,86τμ είναι εντός οικισμού, δηλωθείσας αξίας 2.750,00€
(679,86τμ χ 4,044€/τμ) και το υπόλοιπο τμήμα των 898,10τμ είναι εκτός σχεδίου με πρόσοψη σε
δημοτικό δρόμο (πλάτους 4 μέτρων), αντικειμενικής αξίας με έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ 2.469,78€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις με αριθ./2008 &/2009 αφορολόγητες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με τα συνημμένα σχετικά και τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία στην περιοχή, συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα, το με αριθ......./2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, συνολικού φόρου κληρονομιάς ποσού 18.024,72€ (διαφορά κύριου φόρου ύψους 8.193,06€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120% ύψους 9.831,66€), προκειμένου να διατυπώσει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την υποβολή του με αριθ. πρωτ./2018 εγγράφου του, στο οποίο διατύπωσε τις αντιρρήσεις του, προσκομίζοντας και την με αριθ......./2005 δήλωση γονικής παροχής (αριθ. φακέλου Ζ-......./2005 της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ) οικοπέδου 1.602,62τμ στη θέση του Δ.Δ., του Δήμου με μέτωπο σε δημοτική οδό, προς 40,00€/τμ.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ......./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προσδιορίζοντας την συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομιάς περιουσίας στο ποσό των 171.930,56€ (περιλαμβάνονται έξοδα κηδείας), έναντι δηλωθείσας αξίας 58.313,56€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την επ' ωφελεία του μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Λανθασμένος και υπέρογκος ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομικών του στοιχείων και συγκεκριμένα των με αριθ. 1 & 3 ακινήτων, διότι στηρίχθηκε σε αδόκιμα και απρόσφορα συγκριτικά στοιχεία, χωρίς διενέργεια αυτοψίας.
2. Η επιβολή πρόσθετου φόρου ποσού 9.831,56€, αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, έναντι της χρηστής διοίκησης.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, κυρώσεων και κοινοποίησης ελέγχου.

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 πρόσοδος 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:

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους. γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8.....

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 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,
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε η εικονικότητα του συμβολαίου μετά από δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο,
- γ) για επιβολή προστίμου μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεστεί η παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1154/04-10-2017 ορίζεται ότι:.....

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31-12-2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα [άρθρα 84 του Ν. 2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.) και [57 του Ν. 2859/2000](#) (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα ([άρθ.102 Ν.2961/2001](#)) για χρήσεις μέχρι 31-12-2014.

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 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.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
80.000	-	-	80.000	-
20.000	5	1.000	100.000	1.000
120.000	10	12.000	220.000	13.000
Υπερβάλλον	20			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/13, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειριστатωμένα 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 34 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου διοικητικού εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

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 εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης,

β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος.

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 επεικέστερη 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 επεικέστερης 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 των με αριθ...../2008 &/2009 δηλώσεων (αριθ. φακέλου: Θ-...../2006) που υπεβλήθησαν στη 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 υφίσταται ανακρίβεια κατά τον έλεγχο των με αριθ...../2008 &/2009 δηλώσεων και δεν έχει παρέλθει 10ετία από το τέλος του έτους που υποβλήθηκαν οι δηλώσεις, λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 102 του

N.2961/2001, δεν έχει εκπέσει το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, οπότε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής δεν ευσταθεί.

Επειδή ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου ποσού 9.831,56€ που επιβλήθηκε στο με αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων έγινε λανθασμένα χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιεικέστερη κύρωση του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης του κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και μετά τη σύγκριση του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58 & 53 του Ν.4174/2013, ορίστηκε ο πρόσθετος φόρος στο ποσό των 6.967,38€.

Επειδή η με αριθ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας εκδόθηκε με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, η οποία περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομίας και τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των δύο (2) ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή που δεν έχει εφαρμοστεί ο αντικειμενικός προσδιορισμός, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά από το βιβλίο συγκριτικών που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, στο οποίο καταχωρούνται οριστικές τιμές μεταβιβαστικών πράξεων και συγκεκριμένα:

1)Δήλ. ΦΜΑ/2005: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.004,30τμ που βρίσκεται στη θέση, εφαιπτόμενο δημοτικής οδού, προς 50,00€/τμ.

2)Δήλ. ΦΜΑ/2007: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.002,58τμ που βρίσκεται στη θέση, επί δημοτικής οδού, προς 53,00€/τμ.

Επειδή τα κρινόμενα και τα ως άνω συγκριτικά είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα και πρόσφορα τοπικά, όσον αφορά το γεγονός ότι βρίσκονται στην ίδια περιοχή (.....).

Επειδή το 1ο ακίνητο εκτάσεως 2.407,48τμ μειονεκτεί λόγω έκτασης έναντι των δύο συγκριτικών, αλλά ως προς το χρόνο φορολογίας πλεονεκτεί του 1ου συγκριτικού και μειονεκτεί του 2ου, προσδιορίζουμε την αξία προς 40,00€/τμ, ήτοι:

$$2.407,48\tau\mu \times 40,00\text{€/}\tau\mu = 96.299,20\text{€}$$

Επειδή το 2ο ακίνητο εκτάσεως 679,86τμ πλεονεκτεί λόγω έκτασης έναντι των δύο συγκριτικών, αλλά ως προς το χρόνο φορολογίας πλεονεκτεί του 1ου συγκριτικού και μειονεκτεί του 2ου, προσδιορίζουμε την αξία προς 45,00€/τμ, ήτοι:

$$679,86\tau\mu \times 45,00\text{€/}\tau\mu = 30.593,70\text{€}$$

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε άλλο συγκριτικό στοιχείο και συγκεκριμένα την με αριθ...../2005 δήλωση γονικής παροχής (αριθ. φακέλου Ζ-...../2005 της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ), με την οποία προσδιορίστηκε η ψιλή κυριότητα αξίας οικοπέδου εκτάσεως

1.602,62τμ στη θέση του Δ.Δ., του Δήμου, με μέτωπο σε δημοτική οδό, προς 40,00€/τμ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τον ως άνω προσδιορισμό αξίας είχε ληφθεί υπόψη η δηλ. ΦΜΑ/2004, με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 189τμ προς 45,00€/τμ.

Επειδή το οικόπεδο των 1.602,62τμ μειονεκτεί λόγω έκτασης και λόγω σχήματος (τριγωνικό), η αξία είχε οριστεί προς 40,00€/τμ.

Επειδή μετά τα ως άνω εκτεθέντα και λαμβάνοντας υπόψη θέση, έκταση και χρόνο φορολογίας, γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί απρόσφορων και αδόκιμων συγκριτικών στοιχείων, προσδιορίζεται η συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομιάς στο ποσό των 144.456,46€ (περιλαμβάνονται έξοδα κηδείας) και ο αναλογούν φόρος και το πρόστιμο ως εξής:

ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ: 5.445,65€

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	6.534,78€	2.722,83€	2.106,92€	4.829,75€	4.829,75€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. /28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και **τροποποίηση** της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018

Διαφορά φόρου	5.445,65€
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	4.829,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.275,40€

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