



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα:14-05-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθ. απόφασης:878

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 540

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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 «Όργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.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./15-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./03-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./03-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 21-01-2020 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ./15-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής 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 της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./03-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **33.216,45€** (διαφορά κύριου φόρου ύψους: 23.426,51€, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους: 3.933,31€ και πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους: 5.856,63€), βάσει των διατάξεων του Ν.3842/2010 κατηγορία Α'(τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./10-07-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, για τον έλεγχο της με αριθ./19-09-2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, του κληρονομούμενου που απεβίωσε στις 29-08-2015 (αριθ. φακέλου/2015).

Σύμφωνα με την ιδιόγραφη διαθήκη του θανόντος, που δημοσιεύθηκε με το αριθ./19-12-2016 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Ν. Ιωνίας, κατέλειπε ως κληρονόμους τα τέκνα του, και κατά πλήρη κυριότητα και επικαρπία και τους εγγονούς του & και, & κατά ψιλή κυριότητα, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ν. Ιωνία, στο Δήμο Πωγωνίου Ιωαννίνων, στον Άγιο Ανδρέα της Ν. Μάκρης και στη θέση της κοινότητας Παλλήνης.

Ανάμεσα στα κληρονομιαία ακίνητα, υπάρχουν ακίνητα των οποίων η αξία έχει υπολογιστεί με το αντικειμενικό σύστημα αξιών και κρίνονται από τον έλεγχο ειλικρινή και ακίνητο με αγοραία αξία και με την κάτωθι περιγραφή:

Οικόπεδο (πρώην αγροτεμάχιο) εμβαδού 2.925τμ, το οποίο βρίσκεται κατά τον τίτλο κτήσης στη θέση της κτηματικής περιφέρειας της κοινότητας Παλλήνης και βάσει Καλλικράτη στην περιφέρεια της Δ.Ε. Παλλήνης του Δήμου Παλλήνης, στην εντός σχεδίου περιοχή της επί της οδού, σύμφωνα με το ΦΕΚ/24-03-2014 και χαρακτηρίζεται ως κοινόχρηστος χώρος πρασίνου. Το ακίνητο αυτό περιέρχεται στους γιούς του θανόντος, και κατά πλήρη κυριότητα και ποσοστό 1/2 στον καθένα, συνολικής αγοραίας αξίας 438.750,00€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από την υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς με τα συνημμένα σχετικά και την απάντηση στο με αριθ./2017 Δ.Α.Π. για προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, διαπίστωσε διαφορά μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου και συνέταξε και απέστειλε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα, το με αριθ./27-09-2019 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ./2840818 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του, προσδιορίζοντας την αγοραία αξία του οικοπέδου, στο ποσό των 1.170.000,00 (2.925τμ x 400,00€).

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./18-10-2019 έγγραφο με τις ενστάσεις-αντιρρήσεις του κατά της προσωρινής πράξης, που δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, ο οποίος προχώρησε στην έκδοση της με αριθ./03-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή του και να ακυρωθεί ολικά, άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Η αιτιολογία της πράξης είναι μη νόμιμη και ανεπαρκής. Στηρίχθηκε σε μη πρόσφορα στοιχεία, αφού η θέση του επίμαχου ακινήτου απέχει περί τα 2.500 μέτρα από τη θέση του συγκριτικού στη θέση

Επίσης το κρινόμενο είναι μη οικοδομήσιμο, μη εκμεταλλεύσιμο και παντελώς μη αξιοποιήσιμο, η δε αξία του οικοπέδου, για την εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού περιοχή, κυμαίνεται σε εξωπραγματικά επίπεδα, (προσκομίζει δύο περιπτώσεις από σελίδες της Χρυσής Ευκαιρίας στο διαδίκτυο για πώληση ακινήτων το έτος 2019 με τιμές 52,00 & 143,00€/τμ).

Το συγκριτικό προέρχεται από κληρονομιά με χρόνο θανάτου τον Ιανουάριο του έτους 2015, ενώ ο θάνατος του πατέρα του ήταν τον Αύγουστο του έτους 2015. Επιπλέον μετά τη μείωση των αντικειμενικών αξιών από τον Μάιο του 2015 ώστε να συμβαδίζουν με την πραγματική-εμπορική τους αξία, (στην περιοχή της Παλλήνης η μείωση έφτασε στο ποσοστό του 15%) και παρά το γεγονός ότι πρόκειται για προσδιορισμό με συγκριτικά στοιχεία και όχι με το σύστημα των αντικειμενικών αξιών, το συγκριτικό που ελήφθη υπόψη δεν μπορεί να θεωρηθεί πρόσφορο και ομοειδές, αφού αφορούσε την προ της μείωσης χρονική περίοδο.

Η ύπαρξη συγκυριότητας, (κληρονομείται κατά 50% από τον αδελφό του), οδηγεί σε επιπλέον μείωσης της αγοραίας αξίας αυτού.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης 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 προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην 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 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

οποιοδήποτε 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:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 περί παραγραφής ισχύουν:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β)Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ)ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ)το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι)τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, 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 αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄: Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα και γ)γονείς κληρονομούμενου.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1019/03-02-2016 ισχύουν τα εξής:

Σε εκτέλεση της 4446/2015 ακυρωτικής απόφασης της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., με την [ΠΟΛ.1009/2016](#) (48 Β΄/20-1-2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών αναπροσαρμόστηκαν αναδρομικά από 21-05-2015 οι τιμές ζώνης και οι συντελεστές εμπορικότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίου οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεά ή γονική παροχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα ειδικότερα στην απόφαση αυτή.

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 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 ως άνω εκτεθέντα

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας της με αριθ./19-09-2017 δήλωσης κληρονομίας που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, 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 ως άνω δήλωση κληρονομίας αφορούσε μεταξύ άλλων ακινήτων και το οικόπεδο (πρώην αγροτεμάχιο) εμβαδού 2.925τμ, το οποίο βρίσκεται κατά τον τίτλο κτήσης στη θέση της κτηματικής περιφέρειας της κοινότητας Παλλήνης και βάση Καλλικράτη στην περιφέρεια της Δ.Ε. Παλλήνης του Δήμου Παλλήνης, στην εντός σχεδίου περιοχή της επί της οδού, σύμφωνα με το ΦΕΚ/24-03-2014 και χαρακτηρίζεται ως κοινόχρηστος χώρος πρασίνου, συνολικής αγοραίας αξίας 438.750,00€ (2.925τμ χ 150,00€/τμ) .

Επειδή για την εκτίμηση των κρινόμενων ακινήτων ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις αιτία θανάτου και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το κρινόμενο ακίνητο και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι :

Δηλ. Κληρονομίας με αριθ./29-01-2015: Κληρονομήθηκε οικόπεδο εκτάσεως 179,43τμ που βρίσκεται στη θέση ή ή, έναντι οριστικής τιμής προς 550,00€/τμ.

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο είναι ομοειδές με το συγκριτικό εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, είναι πρόσφορα χρονικά εφόσον εκτιμούνται στον ίδιο χρόνο και πρόσφορα τοπικά αφού η περιοχή βρίσκεται σε περιοχή που εντάχθηκε στο σχέδιο μαζί με την περιοχή και του Δήμου Παλλήνης (ΦΕΚ/24-03-2014), με τα στοιχεία των τιμών να θεωρούνται ομοειδή, αλλά χωρίς να έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής, σύμφωνα με την έκθεση εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο μειονεκτεί του συγκριτικού λόγω μεγαλύτερης έκτασης (2.925τμ έναντι 179,43τμ), δεν είναι οικοδομήσιμο, έχει χαρακτηριστεί ως χώρος πρασίνου (χωρίς κύρωση πράξης εφαρμογής) και υπάρχει συνιδιοκτησία μαζί με τον αδελφό του σε ποσοστό 50%.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τους ανωτέρω λόγους απομείωσης, επαναπροσδιορίζουμε τη συνολική αγοραία αξία του οικοπέδου εκτάσεως 2.925τμ στο ποσό των 877.500,00€ (2.925τμ x 300,00€/τμ), έναντι 1.170.000,00€ (2.925,00€ x 400,00€/τμ) της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου, πέραν δύο διαδικτυακών σελίδων της Χρυσής Ευκαιρίας στις 14-10-2019, με δύο οικοπέδα προς πώληση που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης, εκτάσεως 1.246τμ και 5.600τμ.

Επειδή η αναπροσαρμογή των τιμών ζώνης και οι συντελεστές εμπορικότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίου οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεά ή γονική παροχή ισχύουν αναδρομικά από 21-05-2015 (ΠΟΛ.1019/2016) και αφορούν ακίνητα των οποίων η αξία προσδιορίζεται με αντικειμενικές αξίες και όχι με αγοραίες (συγκριτικά στοιχεία).

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή στην οικεία καταλογιστική πράξη με αριθ./03-12-2019 έχουν μνημονευθεί: τα στοιχεία κληρονομούμενου και κληρονόμου, οι διατάξεις του Ν.2961/2001 περί φορολογίας κληρονομιών, οι διατάξεις του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου καθορίζονται οι φορολογικές διαδικασίες έκδοσης καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου, καθώς και οι διατάξεις του Ν.4509/2017 βάσει του οποίου υπολογίζονται οι προσαυξήσεις και γενικότερα ότι ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.

Επειδή για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από την 1-1-2015, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται κατά κανόνα εντός πέντε (5) ετών, από το τέλος του έτους στο οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Επειδή με βάση τα ως άνω, η αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος αναλύεται και διαμορφώνεται, ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (μείον έξοδα κηδείας 750,00€ στην αποφ.της Δ.Ε.Δ.)	337.252,97€	702.878,27€	555.878,27€
Φόρος	3.361,32€	23.426,51€	10.932,59€
Πρόσθετοι φόροι	0	9.789,94€	7.301,88€
ΣΥΝΟΛΟ	3.361,32€	33.216,45€	18.234,47€

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./15-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αριθ./03-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/03-12-2019

Διαφορά φόρου	10.932,59€
Τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013	1.835,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/2013	5.466,30€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	18.234,47€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές αντίγραφο

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της