



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

15/04/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1208

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της με αριθ. /19-11-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, της οποίας αιτείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 16-12-2021 και με αριθ. πρωτ. έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθ. /19-11-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 2.875,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος του άρθ. 1 του ν. 2523/1997 ποσού 3.450,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.326,10 €.

Με την με αριθμό /08-10-2021 (αρ. φακέλου /2010) εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001, των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς της κληρονομούμενης με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε στις 09-10-2010. Την αποβιώσασα κληρονομούν εκ διαθήκης (με αριθ. δημοσίευσης /19-01-2011 πρακτικό του Πρωτοδικείου Χίου) οι α) με Α.Φ.Μ. (ανιψιά) και β) με Α.Φ.Μ. (ανιψιά).

Η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της, υπέβαλε, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης τη με αριθ. /2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

Την πλήρη κυριότητα των κάτωθι ακινήτων:

- α) Βουνοχώραφο στη θέση «Κουφός ποταμός» εκτός οικισμού εκτάσεως 3.600,00 τ.μ περίπου στην περιοχή Λειβαδίων.
- β) Περιβόλι στην περιοχή «Λειβάδια» επί της παρόδου της οδού με πλάτος λιγότερο των 2 μέτρων μη προσβάσιμη με αυτοκίνητο εκτάσεως 250,00 τ.μ.
- γ) Συνεχόμενο περιβόλι με το άνω αναφερόμενο στη θέση «Λειβάδια» Παναγίας Λατομίτησας 260,00 τ.μ.

Από τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τον υπολογισμό της αξίας για τα ακίνητα εκτάσεως 250,00 τ.μ. και 260,00 τ.μ. τα οποία βρίσκονται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού. Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των ανωτέρω β' και γ' οικοπέδων σε 161,00 €/ τ.μ. χρησιμοποιώντας το κάτωθι συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ.:

- α) Με αριθ. Φ.Μ.Α. /26-07-2010 με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση Λειβάδια Βροντάδου έκτασης 297,67 τ.μ. προς 161,00 €/ τ.μ..

Ως εκ τούτου, η συνολική αξία κατόπιν ελέγχου προσδιορίστηκε σε 87.510,00 €. Ως εκ τούτου προέκυψαν τα κάτωθι:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	15.400,00 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	87.510,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	87.510,00 €

Κατόπιν των ανωτέρω, η δήλωση κρίθηκε ανακριβής και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερο καθεστώς κατά τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017) λόγω ανακρίβειας για την προσφεύγουσα. Επομένως ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	87.510,00 €	2.875,50 €	0,00 €	2.875,50 €	3.450,60 €	6.326,10 €

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ./21-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η με αριθ./21-10-2021 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ./21-10-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης (αριθ. συστημένου RE GR) προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της. Η ίδια ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./ 17-11-2021 έγγραφο, με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις της. Οι ανωτέρω δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 18-11-2021 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πρόκειται ουσιαστικά για τυφλά χωράφια που είναι αδύνατον να αξιοποιηθούν λόγω της δύσκολης πρόσβασης που έχουν. Με αυτοκίνητο είναι αδύνατη η πρόσβαση ενώ ακόμη και για πεζούς είναι δύσκολη η πρόσβαση. Επομένως, δεν μπορεί η ίδια να αξιοποιήσει την εν λόγω περιουσία, η οποία έχει πολύ μικρή αξία και κανένα αγοραστικό ενδιαφέρον. Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω, η ίδια αιτήθηκε και την διενέργεια αυτοψίας από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε ενάντια στις αρχές της χρηστής διοίκησης καθώς δέκα και πλέον έτη μετά τον θάνατο της θείας της, επιβλήθηκαν στην ίδια υπέρογκα πρόστιμα- πρόσθετοι φόροι ύψους 3.450,60 €, χωρίς νόμιμη αιτία, αναπιολόγητα και χωρίς να έχει η ίδια καμία ευθύνη, αφού εάν γινόταν η εκκαθάριση νωρίτερα, δεν θα επιβαρυνόταν η ίδια με δυσβάστακτα πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

- «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. ...

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

**** Η παρ. 2 του άρθρου αυτού καταργήθηκε από 13/12/2007 με το ν. 3634/2007.

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων 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 πρόσσοδος 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 μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας 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, μονοκατοικία,

διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, με τον ν. 3842/2010 ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`.

Στη Β` κατηγορία υπάγονται:

..... στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου,....

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 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:

«1. 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 του άρθρου 102 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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 ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση. «

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.2 του Ν.1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται 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 παροχήςη 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 εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./08-10-2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2010) της κληρονομούμενης με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε στις 09-10-2010. Η ανιψιά της, με Α.Φ.Μ., ως εκ διαθήκης κληρονόμος (με αριθ. δημοσίευσης/19-01-2011 πρακτικό του Πρωτοδικείου Χίου), με τη με αριθ./2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς δήλωσε την πλήρη κυριότητα των κάτωθι ακινήτων:

α) Βουνοχώραφο στη θέση «Κουφός ποταμός» εκτός οικισμού εκτάσεως 3.600,00 τ.μ περίπου στην περιοχή Λειβαδίων.

β) Περιβόλι στην περιοχή «Λειβάδια» επί της παρόδου της οδού με πλάτος λιγότερο των 2 μέτρων μη προσβάσιμη με αυτοκίνητο εκτάσεως 250,00 τ.μ.

γ) Συνεχόμενο περιβόλι με το άνω αναφερόμενο στη θέση «Λειβάδια» Παναγίας Λατομίτησας 260,00 τ.μ.

Ακόμη, αναφέρεται ότι στη διαθήκη τα δύο ως άνω αναφερόμενα συνεχόμενα περιβόλια αναφέρονται ως ένα συνολικής έκτασης 500,00 τ.μ. περίπου.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, δεν είχε εφαρμογή στην εν λόγω περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση των ως άνω ακινήτων έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή για την εκτίμηση των ανωτέρω ακινήτων, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονική παροχής και σύμφωνα με τα βιβλία πιών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη το κάτωθι στοιχείο:

α) Με αριθ. Φ.Μ.Α./26-07-2010 με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση Λειβάδια Βροντάδου έκτασης 297,67 τ.μ. προς 161,00 €/ τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., τα υπό κρίση ακίνητα θεωρούνται πλησιόχωρα με το συγκριτικό στοιχείο, για το ακίνητο εκτάσεως 250,00 τ.μ. η αξία προσδιορίστηκε σε **250,00 τ.μ. Χ 161,00 €/ τ.μ. = 40.250,00 €** και για το ακίνητο εκτάσεως 260,00 τ.μ. η αξία προσδιορίστηκε σε **260,00 τ.μ. Χ 161,00 €/ τ.μ. = 41.860,00 €**.

Επειδή, σύμφωνα με την τεχνική έκθεση – έκθεση αυτοψίας και τοπογραφικής αποτύπωσης που πραγματοποιήθηκε την 05-11-2021 από την πολιτικό μηχανικό, τα υπό κρίση ακίνητα είναι χαρακτηρισμένα ως οικόπεδα άρτια και οικοδομήσιμα βάσει των πολεοδομικών διατάξεων που ισχύουν σήμερα και όχι ως χωράφια.

Επειδή, ωστόσο, στην από 18-11-2021 Έκθεση Ελέγχου, για το συγκριτικό στοιχείο που λήφθηκε υπόψη, δεν γίνεται καμία αναφορά στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του που επιδρούν στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας, όπως η ακριβής θέση του συγκριτικού στοιχείου και η απόστασή του από το κρινόμενο, αν έχει πρόσωπο σε δημοτική ή άλλη οδό κ.α., συνεπώς δεν αιτιολογείται κατά πόσο το συγκριτικό αυτό στοιχείο είναι πρόσφορο.

Επειδή, δεν αιτιολογείται επαρκώς η εκτίμηση των κληρονομιών ακινήτων με το συγκριτικό στοιχείο, ως εκ τούτου, γίνονται μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και η αξία των οικοπέδων ανά τ.μ. προσδιορίζεται σε 100,00 €/ τ.μ.. Επομένως, για το ακίνητο εκτάσεως 250,00 τ.μ. η αξία προσδιορίζεται σε **250,00 τ.μ. Χ 100,00 €/ τ.μ. = 25.000,00 €** και για το ακίνητο εκτάσεως 260,00 τ.μ. η αξία προσδιορίζεται σε **260,00 τ.μ. Χ 100,00 €/ τ.μ. = 26.000,00 €**.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ειλικρινή την δηλωθείσα αντικειμενική αξία του ακινήτου εκτάσεως 3.600,00 τ.μ. στη θέση «Κουφός ποταμός» στην περιοχή Λειβαδίων, η οποία ανέρχεται σε 5,400,00 €.

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

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Κληρονομική μερίδα	15.400,00 €	5.400,00 € + 40.250,00 € + 41.860,00 € = 87.510,00 €	5.400,00 € + 25.000,00 € + 26.000,00 € = 56.400,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	15.400,00 €	87.510,00 €	56.400,00 €

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α`) δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 50 του Ν. 4223/2013, όπως προστέθηκε στο άρθρ. 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε 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 31-12-2013 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 01-01-2014 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 τις 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 1.1.2018.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/2018 με θέμα: «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου», διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 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 1.1.2014 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 παραγράφου 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..»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ισχύει ότι:

«29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1119/2018 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)», διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«IV. Φορολογίες κεφαλαίου

3. Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

..... β) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την 31.12.2014 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μέχρι την 31.12.2013 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Για τον υπολογισμό του προστίμου που ορίζεται με τη διάταξη της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων πριν από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., λαμβάνεται υπόψη προς σύγκριση με τον πρόσθετο φόρο της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το οποίο έχει οριστεί για τις φορολογίες κεφαλαίου σε εκατό (100) ευρώ, και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. και επιβάλλεται το ευνοϊκότερο μεταξύ αυτών.

Ο τόκος υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα από την 1.1.2014, για τις υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, και από την 1.1.2015, για τις υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, δηλαδή της πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή την υποβολή της δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια ή για χρηματικές δωρεές (άμεσος προσδιορισμός φόρου)....

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ο κάτωθι φόρος:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)= (Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΤΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	Άρθρο 1 Ν.2523/1997 120%	Άρθρο 58 παρ. 1, περ γ' Κ.Φ.Δ. 50%	Τόκοι Άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. 83 μήνες * 0,73%= 60,59%	Σύνολο Προστίμου παρ. 1 αρθ. 49 ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.584,00 €	660,00 €	799,79 €	1.459,79 €	1.459,79 €

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την τροποποίηση της με αριθ. /19-11-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2010**

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	0,00 €	2.875,50 €	1.320,00 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	0,00 €	0,00 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	2.875,50 €	1.320,00 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	-	3.450,60 €	1.459,79 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00 €	6.326,10 €	2.779,79 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.