



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

06/06/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

2228

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

δ. Της υπ' αριθ. Α. 1012/27-1-2022 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 304-31.01.2022)

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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ./2021 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 01-03-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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. /2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 4.543,21 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ν.4174/2013 ποσού 2.271.60 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ν.4174/2013 ποσού 2.785.44 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.600,25 €.

Με την με αριθμό /2021 (αρ. φακέλου Θ-...../2011) εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2961/2001, της δήλωσης φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του, με Α.Φ.Μ., ο οποίος απεβίωσε την 01-03-2011. Τον αποβιώσαντα κληρονόμησε εκ διαθήκης (δυνάμει της υπ' αριθ. /2011 δημόσιας διαθήκης δημοσιευθείσας από το Πρωτοδικείο με το με αριθ. /2011 πρακτικό συνεδρίασης) η προσφεύγουσα (αδελφή) η οποία υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Πειραιά τη με αριθ. /2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε μεταξύ άλλων την πλήρη κυριότητα του κάτωθι περιουσιακού στοιχείου:

α) Ένα οικόπεδο συνολικού εμβαδού 344,38 τ.μ. στη θέση του Δήμου επί της οδού, με απόσταση από τη θάλασσα πάνω από 800,00 μέτρα το οποίο βρίσκεται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού.

Ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τον υπολογισμό της αξίας του ως άνω οικοπέδου και προσδιόρισε την αξία του σε 190,00 €/ τ.μ. χρησιμοποιώντας τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ.:

- α) Στις 30-06-2010 με τη με αριθ. /2010 δήλωση ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας μεταβιβάστηκε στην ίδια περιοχή στο ΟΤ, με απόσταση 800 μέτρα από τη θάλασσα, οικόπεδο εκτάσεως 159,15 τ.μ. προς 210,00 €/ τ.μ..
- β) Στις 13-10-2011 με τη με αριθ. /2011 δήλωση ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας μεταβιβάστηκε στην ίδια περιοχή στο ΟΤ, με απόσταση 740 μέτρα από τη θάλασσα οικόπεδο εκτάσεως 417,80 τ.μ. προς 200,00 €/ τ.μ..

Ως εκ τούτου, η συνολική αξία κατόπιν ελέγχου προσδιορίστηκε σε 65.432,20 € (344,38 τ.μ. Χ 190,00 €/τ.μ. και εν συνεχεία προέκυψαν τα κάτωθι:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	110.805,96 €
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	156.238,16 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	156.238,16 €

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
..... (ΑΔΕΛΦΗ)	156.238,16 €	9.123,81 €	4.580,60 €	4.543,21 €	5.057,04 €	9.600,25 €

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η με αριθ./...../2021 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 03-12-2021 προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Η ίδια ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./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 με ημερομηνία θεώρησης 24-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Υποθέσεων Κεφαλαίου (Φόρος Κληρονομιάς) της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

- Πλημμελής υπολογισμός της αξίας του επίμαχου οικοπέδου. Το εν λόγω οικόπεδο βρίσκεται στη θέση- του Δήμου στο οικοδομικό τετράγωνο 271, με απόσταση από τη θάλασσα 890 μέτρα και επιφάνεια 344,38 τ.μ. όπως προκύπτει από το από τον Σεπτέμβριο του 2011 τοπογραφικό διάγραμμα της αρχιτέκτονας μηχανικού Το πρώτο από τα συγκριτικά στοιχεία βρίσκεται στο οικοδομικό τετράγωνο 287, δηλαδή δεν είναι πλησιόχωρο με εκείνο της ίδιας, έχει σχεδόν τη μισή επιφάνεια από το δικό της και υπάρχει και μικρή απόκλιση στην απόσταση που έχουν τα δύο οικόπεδα από τη θάλασσα. Το δεύτερο από τα συγκριτικά στοιχεία βρίσκεται στο οικοδομικό τετράγωνο 256, δηλαδή δεν είναι πλησιόχωρο με εκείνο της ίδιας και η απόστασή του από τη θάλασσα διαφοροποιείται ακόμη περισσότερο καθώς ανέρχεται στα 740 μέτρα. Επομένως, τα ανωτέρω οικόπεδα δεν είναι πλησιόχωρα.
- Η αξία που δήλωσε η ίδια σε καμία περίπτωση δεν έγινε δολίως, αλλά υπολογίστηκε βάσει της πραγματικής αξίας του οικοπέδου, διότι πρόκειται για ένα οικόπεδο το οποίο δεν έχει εκμεταλλευτεί κανείς για πάνω από 20 χρόνια, η απόστασή του από τη θάλασσα είναι άνω των 800 μέτρων ενώ τα κτίσματα τα οποία διαθέτει είναι ουσιαστικά χαλάσματα. Πρόκειται δηλαδή για ένα ατελές ακίνητο το οποίο αυτομάτως μειώνει και την αξία του οικοπέδου. Επιπλέον, το επίμαχο οικόπεδο δεν είναι άρτιο αλλά θα είναι οικοδομήσιμο μετά τη διαδικασία της οικοδομησιμότητας στην αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία ή την κύρωση της εφαρμογής. Η ιδιοκτησία υπόκειται στο ν.1337/1983 περί εισφοράς σε γη και χρήμα που θα καθοριστούν μετά την κύρωση της Πράξης Εφαρμογής, το οποίο δημιουργεί αμφιβολίες περί την αρτιότητά του και επομένως επηρεάζεται και η αξία του.
- Παράνομος ο συνυπολογισμός τόκων διότι η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο της δήλωσης μετά από 10 χρόνια, στην εκπνοή του χρόνου εντός του οποίου δικαιούταν να

ασκήσει το δικαίωμά της, ήτοι δύο μήνες πριν παρέλθει η δεκαετής προβλεπόμενη παραγραφή. Ως αποτέλεσμα επεβλήθη στην ίδια υπέρογκο ποσό φόρου στο οποίο περιλαμβάνονται και αρκετές προσαυξήσεις. Η ίδια καλείται να πληρώσει ένα χρηματικό πρόστιμο το οποίο οφείλεται στην καθυστέρηση της Φορολογικής αρχής να πράξει τα νόμιμα, ενώ οι τόκοι θα έπρεπε τουλάχιστον να υπολογίζονται από τον χρόνο κατά τον οποίον η ίδια έλαβε γνώση της πλημμελούς ενέργειάς της.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. 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.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α.1012/27-01-2022 Κοινή Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποφασίστηκε ότι:

«1. Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν.4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις 4 Φεβρουαρίου 2022, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 24-12-2021 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μέσω επίδοσης την 29-12-2021. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα στις 04-02-2022, ήτοι εντός της προθεσμίας (συμπεριλαμβανομένης και της δοθείσας αναστολής).

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 κληρονομουμένου. ...

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 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 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 αυξομείωσης 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 ιδιόζουσα 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:

..... ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),...

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 ευρώ)	(σε Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα (σε περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος αναλογεί ευρώ)	που (σε
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 πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής.... η 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./2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ-...../2011) του κληρονομούμενου του, με Α.Φ.Μ., ο οποίος απεβίωσε την 01-03-2011. Η προσφεύγουσα αδελφή του, ως εκ διαθήκης κληρονόμος (δυνάμει της υπ' αριθ./2011 δημόσιας διαθήκης δημοσιευθείσας από το Πρωτοδικείο με το με αριθ./2011 πρακτικό συνεδρίασης), με τη με αριθ./2011 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Πειραιά δήλωσε μεταξύ άλλων την πλήρη κυριότητα του κάτωθι περιουσιακού στοιχείου:

α) Ένα οικόπεδο συνολικού εμβαδού 344,38 τ.μ. στη θέση του Δήμου επί της οδού, με απόσταση από τη θάλασσα πάνω από 800,00 μέτρα.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, 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 του ανωτέρω ακινήτου, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονική παροχής και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

α) Στις 30-06-2010 με τη με αριθ./2010 δήλωση ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας μεταβιβάστηκε στην ίδια περιοχή στο ΟΤ, με απόσταση 800 μέτρα από τη θάλασσα οικόπεδο εκτάσεως 159,15 τ.μ. προς 210,00 €/ τ.μ..

β) Στις 13-10-2011 με τη με αριθ./2011 δήλωση ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας μεταβιβάστηκε στην ίδια περιοχή στο ΟΤ, με απόσταση 740 μέτρα από τη θάλασσα οικόπεδο εκτάσεως 417,80 τ.μ. προς 200,00 €/ τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., το υπό κρίση ακίνητο θεωρείται πλησιόχωρο και ομοειδές με τα συγκριτικά στοιχεία, η αξία προσδιορίστηκε σε **344,38 τ.μ. Χ 190,00 €/ τ.μ. = 65.432,20 €, έναντι της δηλωθείσας αξίας ύψους 20.000,00 €.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά δεν είναι ομοειδή και πλησιόχωρα με το δικό της.

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ο προσδιορισμός της αξίας έγινε βάσει των πλέον ομοειδών και πλησιόχωρων διαθέσιμων συγκριτικών στοιχείων στα βιβλία της Δ.Ο.Υ., ενώ ο έλεγχος έχει ήδη λάβει υπόψη ότι το κρινόμενο βρίσκεται στην ίδια θέση αλλά μειονεκτεί έναντι των συγκριτικών λόγω της μεγαλύτερης απόστασής του από τη θάλασσα και ως εκ τούτου προσδιόρισε την αξία σε χαμηλότερες τιμές από εκείνες των συγκριτικών, ήτοι σε 190,00 €/ τ.μ. έναντι των 210,00 €/ τ.μ. και 200,00 €/ τ.μ. για κάθε συγκριτικό αντίστοιχα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το εν λόγω οικόπεδο υπόκειται στο ν.1337/1983 περί εισφοράς σε γη και χρήμα που θα καθοριστούν μετά την κύρωση της Πράξης Εφαρμογής, το οποίο δημιουργεί αμφιβολίες περί την αρτιότητά του και επομένως επηρεάζεται και η αξία του, χωρίς ωστόσο να αναφέρεται σε κάτι συγκεκριμένο.

Επειδή, η αξία του οικοπέδου προσδιορίζεται κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι με την 01-03-2011, οι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αορίστως προβαλλόμενοι.

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	110.805,96 €	156.238,16 €	156.238,16 €
ΣΥΝΟΛΟ	110.805,96 €	156.238,16 €	156.238,16 €

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως της επεβλήθησαν υπέρογκα ποσά τόκων λόγω καθυστέρησης της Φορολογικής Αρχής να πράξει τα νόμιμα.

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 επεικέστερη 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 επεικέστερης 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)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ 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. 84 μήνες * 0,73%= 60,59%	Σύνολο Προστίμου παρ. 1 αρθ. 49 ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.451,85 €	2.271,60 €	2.785,44 €	5.057,04 €	5.057,04 €

Αποφάσίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση της με αριθ. /2021 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2011**

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	4.580,60 €	9.123,81 €	9.123,81 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	4.580,60 €	4.580,60 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	4.543,21 €	4.543,21 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	-	5.057,04 €	5.057,04 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	4.580,60 €	9.600,25 €	9.600,25 €

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.