



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 03-06-2019

Αριθ. απόφ.:1894

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...../01-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή των: α).....
..... του με ΑΦΜ, β)..... του
..... με ΑΦΜ, γ)..... του με ΑΦΜ

και

δ)..... του με ΑΦΜ, κατοίκων
....., κατά των με αριθ.,,/2018 οριστικών πράξεων
διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007,
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ.,,/2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού
προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 13-02-2019 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο
σχέδιο της απόφασης.

8. Επί της με αριθ. πρωτ./01-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των:

α)..... του με ΑΦΜ, β).....-
..... του με ΑΦΜ, γ)..... του με
ΑΦΜ και

δ)..... 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, επαγόμεστε τα
ακόλουθα:

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς,
καταλογίσθηκε σε βάρος του διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού:**5.140,60€**
(διαφορά κύριου φόρου ποσού:2.778,10€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 49 Ν.4509/2017
ποσού:2.362,50€), βάσει των διατάξεων του Ν.3554/2007 κατηγορία Β'(γαμπρός).

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς,
καταλογίσθηκε σε βάρος της-..... διαφορά φόρου κληρονομιάς
ποσού:**14.759,71€** (διαφορά κύριου φόρου ποσού:7.976,50€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 49
Ν.4509/2017 ποσού:6.783,21€), βάσει των διατάξεων του Ν.3554/2007 κατηγορία Α'(εγγονή).

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς,
καταλογίσθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού:**4.317,26€**
(διαφορά κύριου φόρου ποσού: 2.333,15€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 49 Ν.4509/2017
ποσού:1.984,11€), βάσει των διατάξεων του Ν.3554/2007 κατηγορία Α'(εγγονή).

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς,
καταλογίσθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού:**9.607,68€** (διαφορά
κύριου φόρου ποσού:5.192,22€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 49 Ν.4509/2017
ποσού:4.415,46€), βάσει των διατάξεων του Ν.3554/2007 κατηγορία Α'(τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο των με αριθ.,,,/2008 υποβληθεισών στη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, του κληρονομούμενου του, που απεβίωσε στις 08-12-2007 (αριθ. φακέλου Θ-/2007) και κατέλειπε μεταξύ άλλων τους προσφεύγοντες ως κληρονόμους του εκ δημόσιας διαθήκης, δημοσιευθείσας με το με αριθ...../2008 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ζακύνθου, στα κάτωθι ακίνητα που βρίσκονται στο Τ.Δ. Ζακύνθου θέση

Α)Μερίδα: κατά επικαρπία και σε ποσοστό 1/3 στα:

- α) σταφιδόκτημα εκτάσεως 3.924,034τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 10.000,00€,
- β) αμπέλι εκτάσεως 1.520τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 4.000,00€ και
- γ) σταφιδόκτημα εκτάσεως 704τμ με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 5.000,00€.

Β)Μερίδα-.....: κατά ψιλή κυριότητα (επικαρπία κατά 1/3 στον και 2/3 στην για τα α' & β' ακίνητα και επικαρπία για το γ' ακίνητο στην γιαγιά της) στα:

- α) αμπέλι εκτάσεως 1.520τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 20.000,00€,
- β) σταφιδόκτημα εκτάσεως 704τμ με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 15.000,00€,
- γ) οικόπεδο εκτάσεως 1.123,27τμ με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, εντός οικισμού, με ισόγεια καταστήματα, δηλωθείσας αξίας οικοπέδου 50.000,00€.

Γ)Μερίδα: κατά ψιλή κυριότητα και σε ποσοστό 50% (επικαρπία κατά 1/3 στον και 2/3 στην για το α' ακίνητο και επικαρπία για το β' ακίνητο στην γιαγιά της) στα:

- α) σταφιδόκτημα εκτάσεως 3.924,034τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 15.000,00€,
- β) επί οικοπέδου εκτάσεως 1.019,87τμ την πρώτη και τρίτη οριζόντια ιδιοκτησία (ισόγειο κατάστημα και μελλοντική αποθήκη), δηλωθείσας αξίας οικοπέδου 30.000,00€.

Δ)Μερίδα:

κατά πλήρη κυριότητα στο:

- α)σε οικόπεδο εκτάσεως 1.337,954τμ εκ των οποίων 670,333τμ είναι εντός οικισμού δηλωθείσας αξίας 12.000,00€, το οποίο εξυπηρετείται με εμβασία, κατά επικαρπία και σε ποσοστό 2/3 στα:

β) σταφιδόκτημα εκτάσεως 4.000τμ περίπου (3.924,034τμ), με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 30.000,00€,

γ) αμπέλι εκτάσεως 1.520τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 6.000,00€,

δ) σταφιδόκτημα εκτάσεως 704τμ με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο), δηλωθείσας αξίας 7.000,00€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις με αριθ./2008 δηλώσεις και τα συνημμένα σχετικά, τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία στην περιοχή, συνέταξε και κοινοποίησε στους προσφεύγοντες, τα με αριθ......./2018 σημειώματα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, καλώντας τους εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλλουν εγγράφως τις απόψεις τους.

Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν με τα με αριθ. πρωτ./2018 και/2018 έγγραφα τους, ζητώντας να ληφθεί υπόψη προσκομιζόμενο συγκριτικό (δηλώσεις γονικής παροχής και δωρεάς στις 31-10-2007), τα οποία αφού έγιναν εν μέρει δεκτά από τον έλεγχο, έγινε επαναπροσδιορισμός στις αξίες 3 ακινήτων (οικόπεδο 3.924,034τμ, αμπέλι 1.520,00τμ και οικόπεδο 670,333τμ από συνολική έκταση 1.337,954τμ) και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι με αριθ,/2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την μερική ή ολική ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς:

1) Η φορολόγηση που πραγματοποιείται με αντικείμενο την περιουσία, πρέπει να ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών (άρθρο 4 παρ.1, 5 του Συντάγματος).

2) Ο τρόπος εκτίμησης των ακινήτων δημιουργεί αμφιβολίες και υπόνοιες μεροληψίας ως προς τον τελικό υπολογισμό του πρόσθετου φόρου.

3) Το μοναδικό συγκριτικό που χρησιμοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ είναι απρόσφορο και μη συγκρίσιμο, σε σχέση με τα επικαλούμενα από τους ίδιους, δεδομένου ότι τα δικά τους είναι όμορα και βρίσκονται στην ίδια θέση.

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 τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται 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 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 του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

- α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,
- 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 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 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001όπως 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 το άρθρο 5 παρ.2 του Ν.3554/2007 για κλίμακες που ισχύουν από 01-03-2007 έως 12-12-2007, οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:.....

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)
95.000	-	-	95.000	-

25.000	5	1.250	120.000	1.250
145.000	10	14.500	265.000	15.750
Υπερβάλλον	20			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β' Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά).

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
55.000	10	5.500	75.000	5.500
195.000	20	39.000	270.000	44.500
Υπερβάλλον	30			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31-03-2011), προβλέπεται ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α).....β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφευγε 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 επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή ο νομοθέτης απέβλεπε επιτρεπτως κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι

μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 1972/2012, ΣΤΕ 3343/2013).

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας των με αριθ.,/2008 υποβληθείσών στη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ δηλώσεων φόρου κληρονομίας (αριθ. φακέλου Θ:...../2007), 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 οι με αριθ.,/2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας εκδόθηκαν με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, η οποία περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομίας.

Επειδή για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται στο Τ.Δ. τουΖακύνθου στη θέση και συγκεκριμένα για τα:

α) σταφιδόκτημα εκτάσεως 3.924,034τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο),

β) αμπέλι εκτάσεως 1.520τμ με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο),

γ) σταφιδόκτημα εκτάσεως 704τμ με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, εντός οικισμού (οικόπεδο),

δ) οικόπεδο εκτάσεως 1.123,27τμ με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, εντός οικισμού, με ισόγεια καταστήματα,

ε) επί οικοπέδου εκτάσεως 1.019,87τμ την πρώτη και τρίτη οριζόντια ιδιοκτησία (ισόγειο κατάστημα και μελλοντική αποθήκη),

στ)οικόπεδο εκτάσεως 1.337,954τμ εκ των οποίων 670,333τμ είναι εντός οικισμού,

τα οποία βρίσκονται σε περιοχή που δεν έχει εφαρμοστεί ο αντικειμενικός προσδιορισμός, ελήφθη υπόψη το κάτωθι συγκριτικό, από το βιβλίο συγκριτικών που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, στο οποίο καταχωρούνται οριστικές τιμές μεταβιβαστικών πράξεων και συγκεκριμένα:

Δηλ.Ζ-...../2006: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.500,75τμ στην τοποθεσία με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, προς 85,00€/τμ.

Επειδή τα κρινόμενα σε σχέση με το συγκριτικό είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, πρόσφορα τοπικά, εφόσον βρίσκονται όλα στην ίδια θέση (.....), αλλά μειονεκτούν λόγω συνιδιοκτησίας και διαχωρισμού επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα.

Επειδή για την εκτίμηση των κρινόμενων οικοπέδων οι προσφεύγοντες, στα με αριθ. πρωτ./2018 και/-2018 έγγραφα τους, αναφέρονται στις με αριθ.....,,/31-10-2007 προσκομισθείσες δηλώσεις γονικής παροχής και δωρεάς, με τις οποίες είχε προσδιοριστεί η αξία οικοπέδου εκτάσεως 1.060,977τμ που βρίσκεται στη θέση του Δήμου, προς 55,00€/τμ.

Μετά από έλεγχο στα στοιχεία του φακέλου (τοπογραφικά κλπ.), επειδή διαπιστώθηκε ότι το προσκομιζόμενο συγκριτικό έχει πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο και γειτνιάζει με τα α' και β' οικοπέδα (3.924,034τμ & 1.520τμ), προσδιορίστηκε η αξία τους προς 55,00€/τμ έναντι 80,00€/τμ και 85,00€/τμ αντίστοιχα, της αρχικής εκτίμησης.

Επίσης λαμβάνοντας υπόψη το ίδιο προσκομιζόμενο συγκριτικό προσδιορίστηκε η αξία και του στ' οικοπέδου (670,333τμ από συνολική έκταση 1.337,954τμ), προς 55,00€/τμ έναντι 80,00€/τμ της αρχικής εκτίμησης.

Επειδή όσον αφορά το γ' οικόπεδο (704τμ) το οποίο πλεονεκτεί του συγκριτικού που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, ως προς το χρόνο μεταβίβασης (08-12-2007) και ως προς την έκταση, ενώ μειονεκτεί ως προς τη μορφή (πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο 7,85 μέτρων και βάθος 84 μέτρα), προσδιορίζεται η αξία του προς 55,00€/τμ έναντι 85,00€/τμ.

Επειδή όσον αφορά τα δ' και ε' οικόπεδα (1.123,87τμ & 1.019,87τμ) τα οποία πλεονεκτούν του συγκριτικού που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, ως προς το χρόνο μεταβίβασης (08-12-2007), ως προς την έκταση και ως προς την ύπαρξη καταστημάτων επ' αυτών, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπιστοσύνης του πολίτη προς τη διοίκηση, προσδιορίζεται η αξία τους προς 85,00€/τμ έναντι 95,00€/τμ.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω η φορολογητέα κληρονομική μερίδα των προσφευγόντων διαμορφώνεται ως εξής:

Μερίδα: 44.962,89€

Μερίδα-.....: 182.834,85€

Μερίδα: 125.956,44€

Μερίδα: 152.376,57€.

Επειδή η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάση του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας με βάση την φοροδοτική ικανότητα και συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας επικαλούμενη το άρθρο 4 παρ 5 και το άρθρο 17 αντίστοιχα του συντάγματος, είναι παντελώς αυθαίρετος, διότι η επιβολή του φόρου έγινε λαμβανομένου υπ' όψιν των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων.

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./01-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των: α)..... **ΤΟΥ** με ΑΦΜ,
β)..... **ΤΟΥ** με ΑΦΜ,
γ)..... **ΤΟΥ** με ΑΦΜ και
δ)..... **ΤΟΥ** με ΑΦΜ
και την **τροποποίηση** των με αριθ.,,,/2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	2.496,29€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	2.232,19€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.728,48€

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	5.951,49€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	5.321,83€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.273,32€

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	1.845,64€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.650,37€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.496,01€

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2018

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	4.487,66€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	4.012,87€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.500,53€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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