



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα:19-03-2020

Αριθ. απόφασης:583

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...../20-11-2019 ενδικοφανή προσφυγή της
..... του με ΑΦΜ, κατοίκου
Τ.Κ....., κατά της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 04-12-2019 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ...../20-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της 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./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **8.207,16€** (διαφορά κύριου φόρου 4.096,00€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 49 του Ν.4509/2017 4.111,16€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2019 εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, για τον έλεγχο των με αριθ...../2009 (αρχική) &/2011(συμπληρωματική) δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθησαν από την προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, της κληρονομούμενης του που απεβίωσε στις 26-06-2008 (αριθ. φακέλου Θ-...../2008), για την οποία κοινοποιήθηκε γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης κληρονομιάς μέχρι την κοινοποίηση της προσωρινής πράξης, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Σύμφωνα με την ιδιόγραφη διαθήκη της θανούσης, που δημοσιεύθηκε με το αριθ./2008 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου, κατέλειπε μεταξύ άλλων και την προσφεύγουσα ως κληρονόμο της σε ακίνητα που βρίσκονται στη θέση (.....) και ειδικότερα:

α)αγροτεμάχιο εκτάσεως 1.754,95τμ τυφλό σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου με αγοραία αξία 28.000,00€, (στην με αριθ...../2009 αρχική δήλωση είχε δηλωθεί με έκταση 1.768,60τμ χ 31,67€/τμ χ $\frac{1}{2}$ = 28.000,00€),

β) επίκοινος χώρος που βρίσκεται απέναντι από το, εκτάσεως 404,38τμ σε ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου, αγοραίας αξίας 800,00€, με

γ)στέρνα 42,80τμ και πηγάδι 84,13τμ στην ίδια ως άνω θέση και σε ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου, χωρίς αναγραφόμενη αξία.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις δύο (2) υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομιάς με τα συνημμένα σχετικά και τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία ανά περιοχή, συνέταξε και απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθ...../2019 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ...../2019 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προσδιορίζοντας τις αγοραίες αξίες των ανωτέρω ακινήτων, ως εξής:

α)αγροτεμάχιο εκτάσεως 1.754,95τμ χ 48,00€/τμ χ $\frac{1}{2}$ = 42.110,00€, έναντι δηλωθείσας αξίας 28.000,00€

β)επίκοινος χώρος εκτάσεως 370,50τμ χ 50,00€/τμ χ $\frac{1}{3}$ = 6.170,00€, έναντι δηλωθείσας αξίας 800,00€ με

γ)κατ' αποκοπή στέρνα 42,80τμ και πηγάδι 84,13τμ 1.000,00€, έναντι μηδενικής αξίας.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε τις με αριθ. πρωτ./2019 απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, που προχώρησε στη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και της με αριθ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και τον προσδιορισμό του φόρου βάσει των διατάξεων του Ν.3634/2008 κατηγ. Γ'.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της και να τροποποιηθεί η με αριθ./2019 προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δόθηκε διαφορετική ερμηνεία στην με αριθ...../2011 συμπληρωματική δήλωση, όσον αφορά το ποσοστό των επίκοινων, που θα 'πρεπε να είναι 1/6 και όχι 1/3.

Όπως φαίνεται στην με αριθ...../2009 αρχική δήλωση κληρονομιάς, οι δικαιούχοι των περιουσιακών στοιχείων της στη θέση και είναι τρεις (..... του του και η προσφεύγουσα) και κληρονομούν το $\frac{1}{2}$ των περιουσιακών της στοιχείων. Οι μερίδες των τριών δικαιούχων έχουν κοινό διάβα επικοινωνίας με κοινό πηγάδι και κοινή στέρνα και ο καθένας έχει δικαίωμα $\frac{1}{3}$ στα παραπάνω επίκοινα.

Η δική της μερίδα αποτελείται από αγροτεμάχιο 1.754,95τμ και δικαίωμα $\frac{1}{3}$ στα επίκοινα.

Όπως φαίνεται στην με αριθ...../2015 εντολή ελέγχου για τον έλεγχο δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, που υπεβλήθησαν από την προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, της κληρονομούμενης του που απεβίωσε στις 01-05-2001 και στην με αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, έχει ελεγχθεί και φορολογηθεί για το $\frac{1}{2}$ του αγροτεμαχίου εκτάσεως 1.754,95τμ και για το $\frac{1}{6}$ ($\frac{1}{2}$ χ $\frac{1}{3}$) των επίκοινων εκτάσεως 404,38τμ, ενώ στην με αριθ./2019 προσβαλλόμενη πράξη έχει ελεγχθεί και φορολογηθεί για το $\frac{1}{2}$ του ιδίου αγροτεμαχίου και για το $\frac{1}{3}$ των επίκοινων.

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 του άρθρου 61 Α.΄ περ.9 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου σε δήλωση, υποχρεώνονται να υποβάλουν δήλωση κληρονομίας οι κληρονόμοι του.

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 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 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 1 παρ.1 & 2 του Ν.3634/2008 (Φ.Ε.Κ. 9 τ.Α΄/29-01-2008), 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 13-12-2007 έως 25-01-2010

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄: αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε οποιονδήποτε άλλον συγγενή εξ αίματος ή εξ αγχιστείας του κληρονομούμενου που δεν αναφέρεται στις Α΄ και Β΄ κατηγορίες, ή σε εξωτικό.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
6.000,00€	-	-	6.000,00€	-
66.000,00€	20	13.200,00€	72.000,00€	13.200,00€
195.000,00€	30	58.500,00€	267.000,00€	71.700,00€
Υπερβάλλον	40			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.2 παρ.4 του Ν.2523/1997 που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρ. 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, ορίστηκε ως ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων για ανακρίβεια ποσοστό 120%, για φύλλα ελέγχου και πράξεις που εκδίδονται μετά την 31-03-2011, ημερομηνία ισχύος του νόμου.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν

έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.»

Επειδή σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του Ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

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

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Επειδή στην με αριθ./2009 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που είχε υποβάλλει η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, δήλωνε ότι βάση διαθήκης της κληρονομούμενης του κληρονομεί αγροτεμάχιο εκτάσεως 1.768,60τμ σε ποσοστό 1/2, με αγοραία αξία 28.000,00€ (1.768,60τμ x 31,67€/τμ x 1/2).

Επειδή στην με αριθ./2011 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς που είχε υποβάλλει η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, δήλωνε:

α)μερίδιο 1/3 επίκοινου χώρου εκτάσεως 404,38τμ με αγοραία αξία 800,00€ που περιλαμβάνει στέρνα 42,80τμ και πηγάδι 84,13τμ χωρίς αξίες και

β)αλλαγή εμβαδομέτρησης αγροτεμαχίου από 1.768,60τμ σε 1.754,95τμ.

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της αξίας των ανωτέρω ακινήτων συντάσσοντας έκθεση εκτίμησης, λαμβάνοντας υπόψη συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στα βιβλία τιμών της Δ.Ο.Υ., 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 αξία του αγροτεμαχίου εκτάσεως 1.754,95τμ προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με συγκριτικά στοιχεία και ειδικότερα:

Δηλ. ΦΜΑ με αριθ...../2008: μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 596,06τμ στη θέση , που επικοινωνεί με στενό κοινόχρηστο διάβα, προς 96,00€/τμ.

Το κρινόμενο μειονεκτεί ως προς την επιφάνεια και προσδιορίζεται η αξία του ως εξής:

$1.754,95\tau\mu \times 48,00\text{€/}\tau\mu \times 1/2 = 42.110,00\text{€}$

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου και την προσβαλλόμενη πράξη, εκ παραδρομής, το δικαίωμα του 1/3 του επίκοινου χώρου υπολογίστηκε με συγκριτικά στοιχεία και με έκταση 370,50τμ ($370,50\tau\mu \times 50,00\text{€/}\tau\mu \times 1/3 = 6.170,00\text{€}$) αντί του ορθού 404,38τμ ($404,38\tau\mu \times 50,00\text{€/}\tau\mu \times 1/3 = 6.739,67\text{€}$).

Ο επίκοινος χώρος των 370,50τμ αντιστοιχεί σε ακίνητα που κληρονομούν οι έτεροι κληρονόμοι, του & του σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις τους, με αριθ.541/12-09-2011 & 833/30-12-2011 αντίστοιχα.

Η αξία της στέρνας και του πηγαδιού προσδιορίζεται κατ' αποκοπή στο ποσό των 1.000,00€.

Επειδή κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανή προσφυγή, δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία να χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή προκειμένου να ελεγχθεί η ορθότητα του ποσοστού των επίκοινων χώρων με στέρνα και πηγάδι, διαπιστώνεται ότι στην με αριθ. /2011 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η ίδια η προσφεύγουσα, δηλώνει ποσοστό 1/3.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου και την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, μετά από έλεγχο στο αρχείο της υπηρεσίας, δεν βρέθηκε άλλη δήλωση φόρου κληρονομιάς που να τροποποιεί τα ανωτέρω, συνεπώς δεν προσδιορίζεται διαφορετικά το ποσοστό και το ύψος της αξίας των επίκοινων χώρων με στέρνα και πηγάδι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ.**/20-11-2019** ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ.**/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2019

Διαφορά φόρου	4.096,00€
Πρόσθετος φόρος άρθ.49 Ν..4509/2017	4.111,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.207,16€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 (30) ημερών από την κοινοποίησή της.