



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 526**

Καλλιθέα 17.02.2022
αριθμός απόφασης 512

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 4.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός και, κατά της με αριθ. /2016 (αριθ. φακέλου Θ-...../2005, αριθ. δήλωσης/2006) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 06.04.2005 καθώς και κατά της με ημερομηνία θεώρησης 03.08.2016 οικείας έκθεσης ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /2016 (αριθ. φακέλου Θ-...../2005, αριθ. δήλωσης/2006) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 06.04.2005 καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 03.08.2016 οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 11.10.2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την με αριθ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα Α' Μονομελές.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - του, όπου κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα Α' Μονομελές αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί ως εμπρόθεσμη 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./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αριθ. φακέλου Θ-...../2005, αριθ. δήλωσης/2006), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 06.04.2005, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 9.420,56 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 03.08.2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενεργούμενου ελέγχου δυνάμει έκδοσης της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας της θανούσας.

Σύντομο ιστορικό

Στις 06.04.2005 απεβίωσε η του, η οποία κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμο την κόρη της του Η ως άνω κληρονόμος υπέβαλε εμπρόθεσμα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου την υπ. αρ./2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε ως κληρονομιάς περιουσία τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιάων ακινήτων, ως εξής:

α/α	Περιγραφή ακινήτων	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Διαμέρισμα α' ορόφου επιφανείας 98,37 τ.μ. (άδεια 1978) διώροφης οικοδομής επί της οδού στο Δήμο (Ο.Τ.) με ποσοστό συν/σίας 372% επί οικοπέδου εκτ. 184,60 τ.μ.	41.241,62€	41.241,62 €	0,00 €
2	Ποσοστό 290% επί του ανωτέρω περιγραφόμενου οικοπέδου εκτ. 184,60 τ.μ. ως δικαίωμα υψούν πάνω από τον β' όροφο επί της οδού στο Δήμο (Ο.Τ.)	15.682,79 €	15.682,79 €	0,00 €
3	Κατά ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου, ένα αγροτεμάχιο, εκτ. 40.000 τ.μ. στη θέση «.....» της κτηματικής Περιφέρειας του Δήμου εκτός σχεδίου και εκτός οικισμού	2.300,00 €	2.300,00 €	0,00 €
4	Κατά ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου, ένα οικόπεδο εκτ. 705,21 τ.μ. μετά του επ' αυτού παλαιού κτίσματος (πηνοτροφείου) επιφ. 265,36 τ.μ. στην			

	του Δήμου εντός σχεδίου πόλεως στο Ο.Τ. επί προβλεπόμενων δημοτικών οδών (ρυμοτομούμενο κατά 301,29 τ.μ. και εναπομένει 403,92 τ.μ.) Δηλωθείσα αντικ. αξία πτηνοτροφείου Δηλωθείσα αξία οικοπέδου (705,21 τ.μ. X 50 €)	5.045,16 € 8.815,13 €	5.045,16 € 8.815,13 €	0,00 € 0,00 €
5	Διώροφη κατοικία (επιφ. Ισογείου 102,75 τ.μ. και α' ορόφου 84,66 τ.μ.) μεθ' υπογείου (επιφ. 29,78 τ.μ.) και αποθήκης στον ακάλυπτο (επιφ. 30 τ.μ.) επί οικοπέδου εκτ. 4.647,33 τ.μ. στην του Δήμου εντός σχεδίου πόλεως στο Ο.Τ. επί προβλεπόμενων δημοτικών οδών και επί της οδού (ρυμοτομούμενο κατά 947,35 τ.μ. και εναπομένει 3.699,98 τ.μ.) Δηλωθείσα αντικ. αξία κατοικίας Δηλωθείσα αξία οικοπέδου (4.647,33 τ.μ. X 50 €)	69.641,12 € 232.366,50 €	69.646,12 € 277.498,50 €	0.00 € 45.132,00 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	375.092,32 €	420.224,32€	45.132,00€
	Μείον έξοδα κηδείας	-1.500,00 €	-1.500,00 €	0,00 €
	Πλέον αξία επίπλων και σκευών	11.441,64 €	13.408,05 €	1.966,86 €
	ΣΥΝΟΛΟ	385.033,96 €	432.137,82 €	47.103,86 €

Κατόπιν των ανωτέρω το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 432.137,82 ευρώ, επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε στην υπόχρεη στις 26.08.2016 με θυροκόλληση λόγω απουσίας.

Όσον αφορά τα ρυμοτομούμενα τμήματα των κληρονομιών ακινήτων, δεδομένου ότι μετά την παραλαβή του σημειώματος διαπιστώσεων και κατά την υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας με το αριθ. πρωτ. /2006 έγγραφο, προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά της ρυμοτόμησης, που εξέλειπαν κατά την παραλαβή της δήλωσης, ο έλεγχος δεν συμπεριέλαβε την αξία των ρυμοτομούμενων τμημάτων των οικοπέδων στην τελική εκτίμηση της κληρονομιαίας περιουσίας κατά το χρόνο θανάτου. Επιπλέον η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για τα συγκεκριμένα τμήματα των ακινήτων (ρυμοτομούμενα) εξέδωσε την με αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

Κατά της ως άνω πράξης η προσφεύγουσα στις 04.10.2016 άσκησε την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. 1062/2017 απόφαση του Προϊσταμένου μας, με την οποία απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή ως εκπροθέσμως ασκηθείσα.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα άσκησε την με χρονολογία 17.02.2017 και με αριθ. κατ. /2017 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κατόπιν εκδίκασης της υπόθεσης, το Διοικητικό Πρωτοδικείο - Τμήμα Α' Μονομελές εξέδωσε τη με αριθ. /2020 απόφασή του με την οποία ακυρώνει τη με αριθ. 1062/2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξεταστεί ως εμπρόθεσμη.

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

- Τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη δεν είναι πρόσφορα.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή अपαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 03.08.2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν 2961/2001: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του ίδιου νόμου: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 10 που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. 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 πρόσοδος 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.

.....

Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής. ...”.

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 την ΠΟΛ 1079/2004: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α.

β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών

ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.).

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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιουργήσε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/19520.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης του, την 06.04.2005, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή του επίμαχου οικοπέδου, ήτοι στην του Δήμου, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του έγινε όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 03.08.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για την εκτίμηση του υπό κρίση ακινήτου ελήφθησαν υπόψη τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

i. Δήλωση Φ.Μ.Α. αριθ. /2004

Μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 505,43 τ.μ. εντός στο Ο.Τ. πλησίον των κρινόμενων προς 60,00 ευρώ/τ.μ.

Τα κρινόμενα πλεονεκτούν χρονικά κατά ένα έτος, το αριθ. 4 (Ο.Τ.) μειονεκτεί ως εξ αδιαιρέτου, το αριθ. 5 (Ο.Τ.) πλεονεκτεί ως έχουν πρόσοψη και επί της οδού αλλά μειονεκτεί ως έκταση.

ii. Δήλωση Φ.Μ.Α. αριθ. /2007

Μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 501,10 τ.μ. κατά ποσοστό 333,33 % εξ αδιαιρέτου, εντός στο Ο.Τ. πλησίον των κρινόμενων προς 145,00 ευρώ/τ.μ.

Τα κρινόμενα μειονεκτούν χρονικά κατά δύο έτη, το αριθ. 5 (Ο.Τ.) πλεονεκτεί ως έχουν πρόσοψη και επί της οδού αλλά μειονεκτεί ως έκταση.

iii. Δήλωση Φ.Μ.Α. αριθ. /2007

Μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 1.620,24 τ.μ. κατά ποσοστό 500 % εξ αδιαιρέτου, εντός στο Ο.Τ. πλησίον των κρινόμενων προς 150,00 ευρώ/τ.μ.

Τα κρινόμενα μειονεκτούν χρονικά κατά δυόμισι έτη, το αριθ. 4 (Ο.Τ.) πλεονεκτεί ως έκταση, το αριθ. 5 (Ο.Τ.) πλεονεκτεί ως έχουν πρόσοψη και επί της οδού αλλά μειονεκτεί ως έκταση.

Κατόπιν των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του οικοπέδου εκτάσεως 4.647,33 τ.μ., το οποίο περιλαμβάνει ρυμοτομούμενο τμήμα 947,35 τ.μ., στην

..... του Δήμου σε 277.498,50 € (4.647,33 – 947,35 = 3.699,98 τ.μ. X 75,00 €).

Επειδή τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ως άνω ακινήτου, αντιστοιχούν σε αξίες μεταβιβάσεων οικοπέδων πλησίον του κρινόμενου, σε κοντινά οικοδομικά τετράγωνα και σε πρόσφορο χρόνο, ήτοι ένα έτος πριν και δύο έτη μετά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Επιπλέον τα συγκριτικά στοιχεία που έχουν ληφθεί υπόψη αφορούν επίσης σε μεταβιβάσεις ποσοστών εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή άλλωστε δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου, ορθά ελήφθη υπόψη το σχετικό συγκριτικό στοιχείο για τον προσδιορισμό της αξίας του από τη Δ.Ο.Υ., συνεπώς δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της.

Επειδή, όσον αφορά τις αξίες των υπολοίπων ακινήτων (αγρού, δικαιώματος υψούν και κτισμάτων), αυτές κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ειλικρινείς.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102, παρ. 1 του Ν.2961/2000

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

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ 1199/2017 ορίζεται ότι η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν 2961/2001.

Επειδή, ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι η 06.04.2005. Ωστόσο, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 102 παρ. 1α του ν.2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή

φόρου κληρονομιάς παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθ. /2006 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-2005), υπεβλήθη την 03.01.2006 από την προσφεύγουσα. Στη συνέχεια, δυνάμει της με αριθ.-/2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διενεργήθηκε έλεγχος στην εν λόγω δήλωση, η οποία κρίθηκε ανακριβής και στις 03.08.2016 εκδόθηκε η υπ' αριθ.-/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 26.08.2016, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η εν λόγω δήλωση.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03.08.2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή της - του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός και, και την επικύρωση της με αριθ.-/2016 (αριθ. φακέλου Θ-...../2005, αριθ. δήλωσης/2006) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 06.04.2005.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με αριθ.-/2016:

Σύνολο φόρου για καταβολή 9.420,56 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.