



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14.03.2022

Αριθμός απόφασης: 783

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/Τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

- 4.Την από 12.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των:
- α) συζ. με ΑΦΜ και β)
..... του με ΑΦΜ, κατοίκων αμφοτέρων πόλης
..... οδός αρ. Τ.Κ. κατά α) της υπ. αρ./2021
οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, και
β) της υπ. αρ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
κληρονομιάς, χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 31.03.2016, του Προϊσταμένου
της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, και την από
06.10.2021 έκθεση έλεγχου φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.
- 6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο
της απόφασης.

Επί της από 12.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, των:

α) συζ. με ΑΦΜ και β)
..... 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 αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συζ., ως κληρονόμου εκ διαθήκης (μερίδα $\frac{1}{2}$) της αποβιώσας του, διαφορά κύριου φόρου ποσού ύψους 20.795,06 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος/προστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (ποσοστό 25%) ποσόν ύψους 5.198,77 ευρώ, πλέον τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013 (ποσοστό 38,69%) ποσόν ύψους 8.045,60ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 34.039,43 ευρώ.**
- Με την με αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα του, ως κληρονόμου εκ διαθήκης (μερίδα $\frac{1}{2}$) της αποβιώσας του, διαφορά κύριου φόρου ποσού ύψους 20.795,06 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος/προστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (ποσοστό 25%) ποσού ύψους 5.198,77 ευρώ, πλέον τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013 (ποσοστό 38,69%) ποσού ύψους 8.045,60ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 34.039,43 ευρώ.**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 31.03.2016 απεβίωσε η του, με ΑΦΜ, κάτοικος εν ζωή, η οποία με βάσει την υπ. αρ. /2012 δημόσια διαθήκη της Συμβολαιογράφου (δημοσιεύτηκε στις 22.11.2016, πρακτικό δημοσίευσης αριθ...../2016 Ειρηνοδικείο), όρισε κληρονόμους της, από κοινού και εξ αδιαίρετου, τους παραπάνω δυο (2) προσφεύγοντες, ήτοι την ανιψιά του συζύγου της συζ., και τον σύζυγο της του (εξωτικός βαθμός).

Οι προσφεύγοντες υπέβαλαν από κοινού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου δηλώσεις Φόρου κληρονομιάς (υπ. αρ. /2017 αρχική και υπ. αρ. /2017 τροποποιητική-αρ. φακ. Θ - /2016) με τις οποίες δήλωσαν, ακίνητα (Α/Α 1-5, οικόπεδο, αγροτεμάχια, κτίσματα), που βρίσκονται στην νήσο καθώς και αξία επίπλων, όπως περιγράφονται αναλυτικά στην από 06.10.2021 έκθεση έλεγχου φόρου κληρονομιάς (σελ. 2) της αρμόδιας για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, με συνολική δηλωθείσα κληρονομιαία αξία, αντικειμενική και αγοραία, ύψους 347.596,00 ευρώ, ήτοι αξία κάθε μερίδας(1/2) ύψους 173.798,00 ευρώ.

Μεταξύ των δηλωθέντων πέντε(5) ακινήτων, περιλαμβάνονται και δυο(2) ακίνητα, εκ των οποίων, ένα τμήμα βρίσκεται εντός οικισμού δημοτικής Κοινότητας και η αγοραία αξία αυτού του τμήματος του κάθε ακινήτου, προσδιορίζεται με βάσει τις οριστικές τιμές που καθορίστηκαν για μεταβιβάσεις άλλων ακινήτων στην ίδια περιοχή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενώ το άλλο τμήμα αυτών βρίσκεται εκτός οικισμού και εντός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας με βάσει τις τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες εκ των προτέρων κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου.

Συγκεκριμένα:

- Ελαιοστάσιο συνολικής επιφάνειας 2.055,32 τ.μ, που βρίσκεται στη θέση «.....» της τοπικής κοινότητας της Δημοτικής Κοινότητας, είναι άρτιο και μη οικοδομήσιμο, εξυπηρετείται με εμβασία πλάτους 3 μέτρων, απέχει από την θάλασσα 285 μέτρα, ενώ τμήμα αυτού επιφάνειας 893,72 τμ βρίσκεται εντός οικισμού και τμήμα επιφάνειας 1.161,60 τμ βρίσκεται εκτός οικισμού.
- Αγροτεμάχιο συνολικής επιφάνειας 25.953,52 τ.μ, με ισόγεια οικία επιφάνειας 112,60 τμ, που βρίσκεται στη θέση «.....» της Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου, είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, αποτελείται από αμπέλι και ελαιοστάσιο με 24

ελαιόδεντρα, συνορεύει με δημοτική οδό μήκους 92,56 μέτρα, ενώ τμήμα αυτού επιφάνειας **1.678,60 τμ** βρίσκεται εντός οικισμού και τμήμα επιφάνειας 24.274,92 τμ βρίσκεται εκτός οικισμού.

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αγοραίας (φορολογητέας) αξίας των παραπάνω δυο(2) τμημάτων που βρίσκονται εντός οικισμού και εκτός αντικειμενικού συστήματος, των δυο(2) αυτών ακινήτων, έλαβε υπόψη τα παρακάτω συγκριτικά στοιχεία:

α) Για το τμήμα επιφάνειας 893,72 τμ, τον ΦΜΑ/2017, που αφορά την μεταβίβαση του ιδίου ακινήτου, το επόμενο έτος 2017, με οριστική τιμή 60,00 ευρώ/τμ όπως την προσδιόρισε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. την οποία αποδέχτηκε ο αγοραστής. Βάσει αυτού προσδιόρισε για το κρινόμενο τμήμα την τιμή στα 55,00 ευρώ/τμ(σελ. 2-3 έκθεσης), καθώς μειονεκτεί ελάχιστα χρονικά με την ημερομηνία εκτίμησης (θανάτου 31.03.2016), και την συνολική αγοραία αξία του τμήματος των 893,72 τμ εντός οικισμού στο ποσόν ύψους 49.154,60 ευρώ (893,72 τμ χ 55,00 ευρώ/τμ), αντί δηλωθείσας αγοραίας αξίας 13.400,00 ευρώ (αρ. δηλ./2017).

β) Για το τμήμα επιφάνειας 1.678,60 τμ, τον ΦΜΑ/2017 που αφορά την μεταβίβαση ακινήτου το επόμενο έτος 2017 με οριστική τιμή 85,00 ευρώ/τμ. Βάσει αυτού προσδιόρισε για το κρινόμενο τμήμα την τιμή στα 75,00 ευρώ/τμ(σελ.2-3 έκθεσης), καθώς το συγκριτικό στοιχείο πλεονεκτεί του κρινόμενου ως προς τον χρόνο μεταβίβασης και ως προς την συνιδιοκτησία των ακινήτων, και αδιαίρετα και την συνολική αγοραία αξία του τμήματος των 1.678,60 τμ, εντός οικισμού στο ποσόν ύψους 125.895,00 ευρώ (1.678,60 τμ χ 75,00 ευρώ/τμ), αντί δηλωθείσας αγοραίας αξίας 25.174,00 ευρώ (αρ. δηλ./2017).

Η φορολογητέα αξία, των υπολοίπων τμημάτων των δυο(2) παραπάνω ακινήτων καθώς και των υπολοίπων ακινήτων (οικόπεδο, αγροτεμάχια και κτίσματα) της κληρονομιάς, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού (προκαθορισμένες τιμές) όπως ισχύουν για τα ακίνητα αυτά που βρίσκονται εντός αντικειμενικού συστήματος.

Ύστερα από τα ανωτέρω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ προσδιόρισε την συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομιάς περιουσίας (ενεργητικό- παθητικό) και την μερίδα(1/2) εκάστου κληρονόμου, ως εξής:

	Αξία Βάσει δηλώσεων	Αξία Βάσει Έλεγχου (σελ. 4 έκθεσης)
Συνολική Φορολογητέα αξία	347.596,00	487.733,74
Φορολογητέα αξία Μερίδας (1/2)	173.798,00	243.866,87

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

- Για το ακίνητο συνολικής επιφάνειας 2.055,32 τ.μ, με χρήση ελαιοστασίου, που βρίσκεται στη θέση «.....» της τοπικής κοινότητας της Δημοτικής Κοινότητας, το οποίο είναι άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο και η πρόσβαση στο δημοτικό δρόμο γίνεται μέσω διόδου (ιδιωτική εμβασία) με τμήμα αυτού επιφάνειας 893,72 τμ να βρίσκεται εντός οικισμού, ενώ τμήμα επιφάνειας 1.161,60 τμ βρίσκεται εκτός οικισμού, ισχυρίζεται, ότι λόγω της μη οικοδομησιμότητας δεν θεωρείται οικόπεδο αλλά αγροτεμάχιο και υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακόμα και εάν ένα τμήμα αυτού ευρίσκεται εντός οικισμού, αφού το τμήμα αυτό αδυνατεί να προσδώσει πρόσθετη αξία, ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου εσφαλμένα έλαβε υπόψη για το τμήμα αυτό που βρίσκεται εντός οικισμού την τιμή 60,00 ευρώ/τμ με βάσει την δήλωση ΦΜΑ...../2017 που αφορά την μεταβίβαση(πώληση) του ίδιου ακινήτου καθώς ο αγοραστής την αποδέχτηκε για δικούς του λόγους και η τιμή δεν αποτελεί συγκριτικό στοιχείο, καθώς η πραγματική τιμή πώλησης που μεταβιβάστηκε ολόκληρο το ακίνητο ανέρχεται στο συνολικό ποσόν των 15.000,00 ευρώ, ήτοι 7,39 ευρώ/τμ.
- Για το ακίνητο, με χρήση αμπέλου και ελαιοστασίου, συνολικής επιφάνειας 25.953,52 τ.μ, με ισόγεια οικία επιφάνειας 112,60 τμ, που βρίσκεται στη θέση «.....» της Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου, το οποίο είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, συνορεύει με δημοτική οδό μήκους 92,56 μέτρα, ενώ τμήμα αυτού επιφάνειας 1.678,60 τμ βρίσκεται εντός οικισμού και τμήμα επιφάνειας 24.274,92 τμ βρίσκεται εκτός οικισμού, ισχυρίζεται ότι με το συγκριτικό στοιχείο ΦΜΑ/2017 μεταβιβάστηκε πράγματι ακίνητο άρτιο και οικοδομήσιμο ευρισκόμενο ολόκληρο εντός οικισμού και με πρόσωπο σε δημοτικό δρόμο, ενώ το τμήμα επιφάνειας 1.678,60 τμ που βρίσκεται εντός οικισμού, του κρινόμενου ακινήτου συνολικής επιφάνειας 25.953,52 τμ, δεν μπορεί να αποκοπεί και να καταστεί αυτοτελές οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο, ότι δεν μπορεί εντός αυτού να εγγραφεί περίγραμμα κτίσματος αφού πρέπει να αφεθεί πλάγιο όριο αυτού απόσταση 10 μέτρων, και ότι η εκτιμηθείσα αξία του έλεγχου για το τμήμα αυτό ύψους 75,00 ευρώ/τμ είναι αόριστη και ανατιπολόγητη και δεν εδράζεται σε εκτίμηση ομοίου ακινήτου. Οι προσφεύγοντες για το εν λόγω ακίνητο επιφάνειας 25.953,52 τμ προσκομίζει τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού στο οποίο αποτυπώνεται η παρούσα κατάσταση του ακινήτου (θέση ακινήτου και όροι δόμησης) με την δήλωση του ν. 651/77.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2961/2001(ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, Γ/Π, ΔΩΡΕΩΝ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001,ορίζεται ότι:

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982(Α' 43), ορίζεται ότι:.

Άρθρο 41 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων.

«1.Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες εκ των προτέρων κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, αγροτικό ακίνητο και άλλα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 Α του Ν. 1249/1982(Α' 43), προστέθηκε με την παρ.1 **άρθρ.10 Ν.2386/1996**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 41α Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. **1521/1950** (ΦΕΚ 245 Α`) και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος **118/1973** (ΦΕΚ 202 Α`).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.2961/2001 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 του ν. 3842/2010), ορίζεται ότι:

1. Το άρθρο 29 αντικαθίσταται ως ακολούθως:

Άρθρο 29 Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`. Στη Γ` κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

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 Γ

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013(ΚΦΔ),ορίζεται ότι:

Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς «που προκύπτει προς καταβολή» ως εξής:

α)β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς ,αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ).....

***** Οι περιπτώσεις β` και γ` της παρ. 1 αντικαταστάθηκαν ως άνω με το [άρθρο 3](#) παρ.7 Ν.[4337/2015](#),ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.**

***** Η φράση «που προκύπτει προς καταβολή» μετά τη φράση «επί της διαφοράς» της παρ.1 προστέθηκε με το άρθρο 35 παρ.2 Ν.[4646/2019](#),ΦΕΚ Α 201/12.12.2019,σύμφωνα δε με την παρ.30 άρθρου 66 του αυτού νόμου:**

"30. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του παρόντος, ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013(ΚΦΔ),ορίζεται ότι:

Άρθρο 53 Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της «νόμιμης προθεσμίας καταβολής», ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο «από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας».

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι στις 31.03.2016 (χρόνος θανάτου).

Α) Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγόντων σχετικά με τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του τμήματος επιφάνειας 893,72 τμ που βρίσκεται εντός οικισμού, ακινήτου με χρήση ελαιοστασίου συνολικής επιφάνειας 2.055,32 τ.μ στη θέση «.....» της τοπικής κοινότητας της Δημοτικής Κοινότητας

Επειδή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι το τμήμα του ακινήτου που βρίσκεται εντός οικισμού δεν προσθέτει αξία στο ακίνητο, καθώς το ακίνητο δεν είναι οικοδομήσιμο, ότι η αξία για το τμήμα αυτό εντός οικισμού, όπως ισχυρίζονται, πρέπει να προσδιοριστεί με τον αντικειμενικό τρόπο και όχι με συγκριτικά στοιχεία, ότι το συγκριτικό στοιχείο, δήλωση ΦΜΑ/2017 με τιμή 60,00 ευρώ/τμ που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για το τμήμα αυτό, δεν είναι πρόσφορο για σύγκριση και ότι η πραγματική τιμή πώλησης, ολοκλήρου του ακινήτου, που πουλήθηκε το επόμενο έτος 2017 από τους ίδιους, ήταν 15.000,00 ευρώ, ήτοι 7,39 ευρώ/τμ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το παραπάνω ακίνητο, το επόμενο από την ημερομηνία θανάτου 31.03.2016, έτος 2017, πουλήθηκε από τους προσφεύγοντες (αριθ./2017 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου) υποβλήθηκε η με αριθμό ΦΜΑ/2017 δήλωση φόρου μεταβίβασης και ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία για το τμήμα που βρίσκεται εντός οικισμού και εκτός αντικειμενικού συστήματος επιφάνειας 893,72 τμ στο ύψος των 53.623,00 ευρώ, ήτοι 60,00 ευρώ/τμ., την οποία και αποδέχτηκε ο αγοραστής του ακινήτου και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος μεταβίβασης.

Ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του τμήματος αυτού κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης-ημερομηνία θανάτου 31.03.2016, έλαβε ως συγκριτικό στοιχείο την παραπάνω δήλωση, δέχτηκε ότι το κρινόμενο ακίνητο μειονεκτεί ελάχιστα χρονικά και όρισε, την αγοραία αξία του τμήματος αυτού στο ύψος των 49.154,60 ευρώ, ήτοι 55,00 ευρώ/τμ.

Επειδή, το ακίνητο με χρήση ελαιοστασίου συνολικής επιφάνειας 2.055,32 τ.μ στη θέση «.....» της τοπικής κοινότητας της Δημοτικής Κοινότητας είναι άρτιο όχι όμως οικοδομήσιμο και τμήμα αυτού επιφάνειας 893,72 τμ, το οποίο καλύπτει ποσοστό 43% της συνολικής επιφάνειας βρίσκεται εντός οικισμού, ενώ το

άλλο τμήμα επιφάνειας 1.161,60 τμ, το οποίο καλύπτει ποσοστό 57% της συνολικής επιφάνειας, βρίσκεται εκτός οικισμού και η συνολική αντικειμενική αξία του τμήματος αυτού ανέρχεται στο ύψος των 20.793,85 ευρώ, ήτοι περίπου 18,00 ευρώ/τμ.

Επειδή, το τμήμα επιφάνειας 893,72 τμ βρίσκεται εντός οικισμού και εκτός αντικειμενικού συστήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 Α του ν. 1249/1982 η φορολογητέα αξία του τμήματος αυτού προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία και όχι με τις προκαθορισμένες τιμές που ορίζονται κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 41 του ιδίου νόμου για τα ακίνητα που βρίσκονται εκτός οικισμού και εντός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας. Περαιτέρω, η συνολική τιμή με την οποία πουλήθηκε ολόκληρο το ακίνητο συνολικής επιφάνειας 2.055,32 τμ, την οποία επικαλούνται οι προσφεύγοντες, είναι μικρότερη ακόμη και της αντικειμενικής αξίας του τμήματος του ακινήτου που βρίσκεται εκτός οικισμού, ως εκ τούτου, αυτή η τιμή πώλησης που επικαλούνται δεν αποτελεί πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του τμήματος που βρίσκεται εντός οικισμού, και ο παραπάνω ισχυρισμός των προσφευγόντων δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, το τμήμα του ακινήτου που βρίσκεται εντός οικισμού καλύπτει ένα μεγάλο ποσοστό, περίπου σαράντα τρία τοις εκατό (43%), της συνολικής επιφάνειας του ακινήτου το οποίο είναι άρτιο όχι όμως οικοδομήσιμο, και ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία του τμήματος αυτού στο ύψος των 55,00 ευρώ/τμ, ήτοι περίπου τριπλάσια της αντικειμενικής αξίας του τμήματος που βρίσκεται εκτός οικισμού, γίνεται δεκτό ότι το τμήμα αυτό δίνει μια μεγαλύτερη αξία στο ακίνητο, πέραν της αντικειμενικής αξίας γης (Α/Α ΓΗΣ), και ότι η φορολογητέα αξία αυτού του τμήματος ανέρχεται στο ύψος των 40,00 ευρώ/τμ, περίπου διπλάσια της αντικειμενικής αξίας γης (Α/Α ΓΗΣ).

Ύστερα από τα ανωτέρω, προσδιορίζουμε την συνολική αξία του ακινήτου επιφάνειας 2.055,32 τμ, ως εξής:

	Βάσει Έλεγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Τμήμα επιφάνειας 1.161,60 τμ εκτός οικισμού και εντός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας (Α/Α ΓΗΣ)	20.793,85 (αντικ. αξία)	20.793,85 (αντικ. αξία)	0,00
Τμήμα επιφάνειας 893,72 τμ εντός οικισμού και εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας.	49.154,60 (893,72 x 55 ευρώ/τμ	35.748,80 (893,72 x 40,00	13.405,80

	(εκτίμηση)	ευρώ/τμ (εκτίμηση)	
Συνολική Αξία Ακινήτου	69.948,45	56.542,65	13.405,80
Αξία κάθε μερίδας(1/2)	34.974,23	28.271,33	6.702,90

Β) Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγόντων σχετικά με τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του τμήματος επιφάνειας 1.678,60 τμ που βρίσκεται εντός οικισμού, ακινήτου με χρήση ελαιοστασίου και αμπέλου συνολικής επιφάνειας 25.953,52 τ.μ στη θέση «.....»

.....

Επειδή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι το συγκριτικό στοιχείο ΦΜΑ/2017, ήτοι τιμή 85 ευρώ/τμ, με το οποίο μεταβιβάστηκε ακίνητο άρτιο και οικοδομήσιμο στην ίδια θέση «.....», και έλαβε υπόψη ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του τμήματος επιφάνειας 1.678,60 του παραπάνω ακινήτου, δεν είναι πρόσφορο για εκτίμηση γιατί αφορά εξ ολοκλήρου άρτιο και οικοδομήσιμο οικόπεδο και με πρόσωπο σε υφιστάμενο δημοτικό δρόμο ενώ το κληρονομικό ακίνητο αφορά αγροτεμάχιο επιφάνειας 25.953μ,52 τμ, τμήμα του οποίου 1.678,60 τμ ευρίσκεται εντός οικισμού, το οποίο τμήμα δεν εφάπτεται σε κοινοτικό δρόμο, ότι δεν μπορεί να αποκοπεί και να καταστεί αυτοτελές οικόπεδο, άρτιο και οικοδομήσιμο, ότι δεν μπορεί να εγγραφεί περίγραμμα κτίσματος, αφού όπως ισχυρίζεται πρέπει να αφεθεί από το πλάγιο όριο αυτού απόσταση 10 μέτρων και ως εκ τούτου η εκτιμηθείσα αξία του εδαφικού αυτού τμήματος ποσό 75,00 ευρώ είναι αόριστη και ανατιπολόγητη και δεν εδράζεται σε εκτίμηση όμοιου ακινήτου.

Επειδή, οι προσφεύγοντες, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλούνται και προσκομίζουν το τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού στο οποίο αποτυπώνεται η παρούσα κατάσταση του ακινήτου, ήτοι, η θέση του ακινήτου Οικισμός «.....», η επιφάνεια 25.953,52 τμ με κτίσμα επιφάνειας 112,60 τμ., η πρόσοψη σε δημοτική οδό πλάτους 5 μέτρων, οι όροι δόμησης (αρτιότητα, πρόσωπο, κάλυψη, δόμηση, ύψος κλπ) για εντός ορίων οικισμού κάτω των 2.000 κατοίκων και με την δήλωση του Μηχανικού σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.651/77, δηλώνεται ότι το οικόπεδο έκτασης 25.953,52 τμ που βρίσκεται στη Τ.Κ. της Δ.Ε. του Δ., είναι εν μέρει εντός οικισμού και είναι άρτο και οικοδομήσιμο (οικισμός: ΦΕΚ 870/15-10-1997, ΑΠ.Ν.3974/19-12-96).

Επειδή, στο τοπογραφικό διάγραμμα που προσκομίζουν οι προσφεύγοντες με την δήλωση του ν.651/77 του Μηχανικού, αναφέρονται οι όροι δόμησης ολόκληρου του ακινήτου το οποίο είναι άρτιο (αρτιότητα, κατά κανόνα 1.000 τ.μ., κατά παρέκκλιση τα προϋφιστάμενα της 3-5-85 του από 24-4-85 Π.Δ. με όποιο εμβαδόν έχουν) και οικοδομήσιμο, χωρίς να αναφέρεται για το τμήμα επιφάνειας 1.678,60 τμ, έκτασης μεγαλύτερης των 1.000 τμ που είναι η κατά κανόνα αρτιότητα, ότι δεν μπορεί να αποκοπεί από το όλο ακίνητο και να καταστεί αυτοτελές οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο, ούτε αναφέρεται ότι δεν μπορεί να ανεγερθεί κτίσμα στην επιφάνεια αυτή των 1.678,60 τμ, ώστε να τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το τμήμα αυτό δεν είναι άρτιο και δεν οικοδομείται.

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμού της αξίας αυτού του τμήματος που βρίσκεται εντός οικισμού, ακινήτου που είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, έλαβε υπόψη την τιμή που μεταβιβάστηκε οικόπεδο που βρισκόταν στην ίδια θέση και εξ ολοκλήρου εντός οικισμού άρτιο και οικοδομήσιμο και προσδιόρισε για το κρινόμενο τμήμα ακινήτου τιμή 75,00 ευρώ /τ.μ., και συνολική αξία 125.895,00 ευρώ.

Επειδή, το κρινόμενο τμήμα, αποτελεί μέρος ακινήτου άρτιου και οικοδομήσιμου, έχει έκταση μεγαλύτερη των 1.000 τμ, που είναι η κατά κανόνα αρτιότητα, στο τοπογραφικό διάγραμμα που προσκομίζουν δεν αναφέρεται ότι στο τμήμα αυτό δεν δύναται να ανεγερθεί κτίσμα και λαμβάνοντας υπόψη την θέση που έχει μέσα στο ακίνητο, όπως παρουσιάζεται στο τοπογραφικό διάγραμμα του Μηχανικού, γίνεται δεκτό ότι η φορολογητέα αξία αυτού του τμήματος ανέρχεται στο ύψος των 60,00 ευρώ/τμ.

Ύστερα από τα ανωτέρω, προσδιορίζουμε την συνολική αξία του ακινήτου επιφάνειας 25.953,52 τμ, με ισόγεια οικία επιφάνειας 112,60 τμ, ως εξής:

	Βάσει Έλεγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Τμήμα επιφάνειας 24.274,92 τμ εκτός οικισμού και εντός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας (Α/Α ΓΗΣ)	173.031,63 (αντικ. αξία)	173.031,63 (αντικ. αξία)	0,00
Τμήμα επιφάνειας 1.678,60 τμ εντός οικισμού και εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας.	125.895,00 (1.678,60 x 75 ευρώ/τμ (εκτίμηση)	100.716,00 1.678,60 x 60,00 ευρώ/τμ (εκτίμηση)	25.179,00
Ισόγεια οικία 112,60 τμ	46.118,59	46.118,59	0,00

	(αντικ. αξία)	(αντικ. αξία)	
Συνολική Αξία Ακινήτου	345.045,22	319.866,22	25.179,00
Αξία κάθε μερίδας(1/2)	172.522,61	159.933,11	12.589,50

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν επικαλούνται περαιτέρω λόγους, σχετικά με την αξία που προσδιόρισε ο έλεγχος για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς περιουσίας, ήτοι αποδέχονται την αξία αυτών βάσει έλεγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία 12.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, των: α) συζ. με ΑΦΜ και β) του με ΑΦΜ, και την τροποποίηση: α) της υπ. αρ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, και β) της υπ. αρ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 31.03.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

α) Υπόχρεος: του (αρ. πράξης/2021)

	Βάσει Δηλώσεων	Βάσει Έλεγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	173.798,00	243.116,86	223.824,46
ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ (Ν. 3842/2010 - Γ' ΚΛΙΜΑΚΑ)	43.740,00	64.535,06	58.747,34
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	43.740,00	43.740,00	43.740,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	0,00	20.795,06	15.007,34
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ α) Πρόστιμο αρθ. 58 ν.4174/2013 15.007,34 x 25% = 3.751,74 β) Τόκος αρθ. 53 ν.4174/2013 15.007,34 x 38,69% = 5.806,34	—	13.244,37	9.558,08
Σύνολο για Καταβολή		34.039,43	24.565,42

β) Υπόχρεος: του (αρ. πράξης/2021)

	Βάσει Δηλώσεων	Βάσει Έλεγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	173.798,00	243.116,86	223.824,46
ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ (Ν. 3842/2010 - Γ' ΚΛΙΜΑΚΑ)	43.740,00	64.535,06	58.747,34
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	43.740,00	43.740,00	43.740,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	0,00	20.795,06	15.007,34
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ α) Πρόστιμο αρθ. 58 ν.4174/2013 15.007,34 χ 25% = 3.751,74 β) Τόκος αρθ. 53 ν.4174/2013 15.007,34 χ 38,69% = 5.806,34	—	13.244,37	9.558,08
Σύνολο για Καταβολή		34.039,43	24.565,42

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.