



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604561  
e-mail : ded.ath@aade.gr

## 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
  - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **27/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου Φιλοθέης, οδός ..... αρ. ....), υπό την ιδιότητα του νόμιμου κληρονόμου της κληρονομούμενης ..... - ..... του ..... η οποία απεβίωσε στις 10.10.2010 (κατόχου εν ζωή Α.Φ.Μ. ....) κατά της υπ' αριθ. ..../**28-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Κληρονομιάς** με χρόνο φορολογίας το έτος **2010**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **28/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ν. 2961/2001 της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **27/01/2022** και με αριθμό πρωτοκ. .... **ενδικοφανούς** του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

## Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

| α/α           | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη                                             | Έτος Φορολ. | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά Φόρου      | Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ | Τόκοι αρθ. 53 ΚΦΔ | Σύνολο Καταλογισμού |
|---------------|---------------------------|------------------------------------------------------------|-------------|----------------------------|--------------------|-----------------------|-------------------|---------------------|
| 1             | .....                     | Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς | 2010        | 1.141.532,76€              | 114.304,25€        | 57.152,14€            | 70.091,38€        | 241.547,77€         |
| <b>Σύνολα</b> |                           |                                                            |             |                            | <b>114.304,25€</b> | <b>57.152,14€</b>     | <b>70.091,38€</b> | <b>241.547,77€</b>  |

Η ανωτέρω οριστική πράξη εδράζεται στην από **28/12/2021** έκθεση ελέγχου Φόρου Κληρονομιών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα περιουσιακά στοιχεία της αποβιωσάσης από **10/10/2010** ..... - ..... του ....., τα οποία δηλώθηκαν από τους κληρονόμους της, βάσει της υπ' αριθ. ..../**0/1119/10-09-2021 εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας. Κληρονόμοι της, λόγω μη δημοσίευσης διαθήκης σύμφωνα με το υπ' αριθ. ..../**2011 πιστοποιητικό** του Πρωτοδικείου Αθηνών είναι η θυγατέρα της ..... με ΑΦΜ ..... και ο υιός της ..... με ΑΦΜ ....., καθώς ο σύζυγος της, ..... είχε προαποβιώσει στις **26/07/2001** όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. ..../**21-2-2011 πιστοποιητικό** πλησιέστερων συγγενών.

Μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων της κληρονομιάς υπήρχαν και μη εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές ελληνικών εταιρειών, που βρίσκονταν στην κυριότητα της αποβιωσάσης κατά τον χρόνο θανάτου της, και συγκεκριμένα. οι ακόλουθες μετοχές:

- ✓ **1.401** μετοχές της εταιρείας ..... **ΑΕ - ΑΦΜ:**.....,
- ✓ **67.344** μετοχές της εταιρείας ..... **ΑΕΒΕ - ΑΦΜ:** .....
- ✓ **19.143** μετοχές της εταιρείας ..... - **ΑΦΜ:** ..... και
- ✓ **196.551** μετοχές της εταιρείας «..... **Α.Ε - ΑΦΜ:** .....

Μετά τον θάνατο της κληρονομούμενης υποβλήθηκαν νομότυπα ενώπιον της αρμόδιας **ΔΟΥ Ψυχικού** και από τους νόμιμους κληρονόμους της οι με αριθμούς ..../**2011**, ..../**2011**, .../**2011** και ..../**2011** δηλώσεις Φόρου κληρονομιάς (**Σχετ 1-4**), στις οποίες μεταξύ άλλων εντάχθηκαν από τους δηλούντες και οι ως άνω εταιρικές συμμετοχές που περιήλθαν σε ποσοστό **50%** σε έκαστο εξ αυτών.

Από την ελεγκτική αρχή διενεργήθηκε προσδιορισμός της αξίας των μετοχών σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1055/2003**, κατά τον οποίο προέκυψαν διαφορές στην αξία των ακινήτων που βρίσκονταν στην κυριότητα εταιρειών των οποίων μετοχές κατείχε η κληρονομούμενη, με συνέπεια την ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων ως προς την αξία των ακινήτων που βρίσκονταν στην κυριότητα των εταιρειών, η οποία αποτελεί φορολογική βάση για την επιβολή του φόρου. Οι αξίες των μετοχών που αναπροσαρμόστηκαν από τον έλεγχο έχουν ως ακολούθως:

| α/α | ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ         | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ        |                      | ΔΙΑΦΟΡΑ              |
|-----|----------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
|     |                            | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ        | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ        |                      |
| 1   | «..... <b>ΑΕ</b> »         | 12.679,05€           | 15.456,16€           | 2.775,11€            |
| 2   | «..... <b>Α.Ε.Β.Ε.</b> »   | 228.296,16€          | 1.534.552,48€        | 1.306.256,32€        |
| 3   | «..... <b>Α.Β.Ε.Ε.Μ.</b> » | 598.844,73€          | 901.395,27€          | 302.550,54€          |
| 4   | «..... <b>Α.Ε.</b> »       | 672.676,14€          | 1.344.159,67€        | 671.483,53€          |
|     | <b>Σύνολο</b>              | <b>1.512.496,08€</b> | <b>3.795.563,58€</b> | <b>2.283.065,50€</b> |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας ότι:

- 1) Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,
- 2) Η ανυπαρξία της παράβασης.
- 3) Η νόμος και ουσία αβάσιμη καθώς και αναιτιολόγητη, ελλείπει νόμιμης αιτιολογίας, έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης οριστικού καταλογισμού. Ο εσφαλμένος και σε κάθε περίπτωση μη νόμιμος προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων και, συνακόλουθα, εσφαλμένος υπολογισμός αξίας μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων αιτία κληρονομιάς και ιδίως:
  - 3.1) Ως προς την μη νόμιμη και κατ' ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη επίκληση εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου για τον προσδιορισμό της αξίας ακινήτων εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού κυριότητας των εταιρειών ..... A.E.B.E, I.E. .... A.B.E.E.M και «..... A.E έναντι άλλων υφιστάμενων πρόσφορων και, συνακόλουθα, ως προς τον μη νόμιμο και κατ' ουσία αβάσιμο προσδιορισμό της αξίας των μετοχών των οικείων εταιρειών που αποτέλεσαν στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας, προσκομίζει δε και επικαλείται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία ισχυρίζεται ότι είναι πρόσφορα και ανατρέπουν την εσφαλμένη εκτίμηση της ελεγκτικής αρχής,
  - 3.2) Ως προς την μη νόμιμη και ουσία αβάσιμη καθώς και αναιτιολόγητη άρνηση εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής να λάβει υπόψη της την προσδιορισθείσα στο πλαίσιο πλειστηρισμών αξία των ακινήτων εκτάσεως 4.207,80 τ.μ και 1.500 τ.μ των εταιρειών ..... A.E.B.E, I.E ..... A.B.E.E.M και ..... AE,
  - 3.3) Ως προς την μη νόμιμη και ουσία αβάσιμη καθώς και αναιτιολόγητη άρνηση εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής να λάβει υπόψη της την προσδιορισθείσα στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου φόρου ακίνητης περιουσίας από τη Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων, αξία (α) του οικοπέδου εκτάσεως 4.207,80 τ.μ, (β) του οικοπέδου εκτάσεως 1.118,23 τ.μ και (γ) του οικοπέδου εκτάσεως 793 τ.μ της εταιρείας «..... A.E.B.E,
  - 3.4) Ως προς την μη νόμιμη και ουσία αβάσιμη καθώς και αναιτιολόγητη άρνηση εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής να εφαρμόσει αναδρομικά κατά τον υπολογισμό της αξίας των μετοχών των εταιρειών ..... A.E.B.E, ..... A.B.E.E.M και ..... A.E τη με αριθμό .....ΕΞ2021/18.5.2021 κοινή απόφαση των Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών,
- 4) Ως προς τον εσφαλμένο υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου εκτάσεως 793 τ.μ της εταιρείας ..... E.I ..... A.E.B.E,
- 5) Ως προς την μη νόμιμη άρνηση της ελεγκτικής αρχής να λάβει υπόψη κατά τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου την πραγματική έκταση 6.150 τ.μ και 2.264 τ.μ των οικοπέδων των εταιρειών ..... A.B.E.E.M και ..... A.E.

### **1) Ως προς τον ισχυρισμό ότι το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, αντίκειται στο Σύνταγμα**

Επειδή, ο προσφεύγων με τον με τον 1<sup>ο</sup> λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα, ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63§3 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

## **2) Ως προς την ανυπαρξία της παράβασης**

Επειδή, ο προσφεύγων με τον με τον 2<sup>ο</sup> λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που του αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, κατά τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών από την ελεγκτική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2003 (Β' 477) και του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιάς, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α' 266) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, προέκυψαν διαφορές στην αξία των ακινήτων που βρίσκονταν στην κυριότητα εταιρειών των οποίων εταιρικές συμμετοχές κατείχε η κληρονομούμενη, με αποτέλεσμα την ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

## **3) Ως προς τον εσφαλμένο υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου εκτάσεως 793 τ.μ της εταιρείας ..... Α.Ε.Β.Ε**

Επειδή, ο προσφεύγων με τον με τον 4<sup>ο</sup> λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι υπολογίστηκε εσφαλμένα η αντικειμενική αξία της πλήρους κυριότητας κατά 100% οικοπέδου εκτάσεως 793 τ.μ. στο Δήμο Ψυχικού επί της οδού ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας «..... ΑΕΒΕ στο ποσό των 1.808.040€ αντί του σωστού 1.325.896€, προσκομίζει δε και επικαλείται το οικείο φύλλο υπολογισμού οικοπέδου (Σχετ. 30)

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/24-03-2022 υπόμνημα, που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε με επίκληση νέα οψιγενή συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου και ειδικότερα, ως προς τον ισχυρισμό του εσφαλμένου υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου εκτάσεως 793 τ.μ. που βρίσκεται επί της οδού ..... με αριθμό .....του Δήμου Ψυχικού - ....., της εταιρείας «..... ΑΕΒΕ» και συγκεκριμένα τα ακόλουθα στοιχεία:

- 1) Το υπ' αριθ. .... /23-2-2000 Συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών ....., (Σχετ. 1), από το οποίο προκύπτει (σελ. 5, 6, 7) ότι το εν λόγω ακίνητο έχει πρόσοψη μόνο στην οδό ..... αριθ. .... Στο ίδιο συμβόλαιο επισυνάπτεται Τοπογραφικό διάγραμμα (Σχετ. 2) του τοπογράφου μηχανικού ....., από το οποίο επίσης προκύπτει ότι το εν λόγω ακίνητο έχει πρόσοψη μόνο στην οδό ..... με αριθμό .....
- 2) Την υπ' αριθ. .... /22-4-2013 Περίληψη Κατακυρωτικής Έκθεσης (Σχετ. 3) του Συμβολαιογράφου ....., από το οποίο προκύπτει (σελ. 2-3) ότι το εν λόγω ακίνητο έχει πρόσοψη μόνο στην οδό ..... με αριθμό .....
- 3) Την υπ' αριθ. .... /05-11-2014 Σύμβαση Συγχώνευσης (Σχετ. 4) με την οποία απορροφήθηκε δια συγχωνύσεως η Γενική Τράπεζα από την Τράπεζα ..... και το ακίνητο περιήλθε στην κυριότητα της ..... Στην περίληψη μεταγραφής του εν λόγω ακινήτου, αναφέρεται ότι αυτό βρίσκεται στην οδό ..... αριθ. ....
- 4) Το Απόσπασμα περιγραφικής βάσης και το απόσπασμα χωρικής βάσης του Ελληνικού Κτηματολογίου (Σχετ. 5) το εν λόγω ακίνητο κυριότητας της ..... με ΚΑΕΚ ..... /0/0, από τα οποία προκύπτει ότι έχει πρόσοψη μόνο στην οδό ..... με αριθμό .....

Κατόπιν αυτών, με την υπ' αριθ. .... /28-03-2022 Πράξη Αναπομπής του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η υπόθεση αναπέμφθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, την οποία αποστείλαμε με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/28-03-2022 έγγραφό μας.

Σε απάντηση αυτής, η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ. ΕΜΠ ..... /05-04-2022 έγγραφό της (ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022ΕΜΠ/08-04-2022), μας απέστειλε το από 05/04/2022 σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στο οποίο αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Στις εκδοθείσες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς για το εν λόγω ακίνητο υπολογίστηκε η αντικειμενική του αξία σύμφωνα με το σε όριο ζωνών δηλαδή λήφθηκε υπόψιν πρόσοψη ακινήτου επί των οδών ..... και ...... Κατόπιν των ανωτέρω προσκομισθέντων συμβολαίων ..... /23-02-2000 Συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών ....., και του ..... /22-04-2013 Περίληψη Καταχωρητικής Έκθεσης του Συμβολαιογράφου Αθηνών .....,

διαπιστώθηκε ότι το παρόν ακίνητο περιγράφεται με πρόσοψη μόνο επί της οδού ..... με αριθμ. ... και ότι πληρώθηκε ο αναλογών φόρος μεταβίβασης και στα δύο συμβόλαια με βάση αυτή την περιγραφή. Σε συνέχεια σύμφωνα με το απόσπασμα περιγραφικής βάσης και το απόσπασμα χωρικής βάσης του Ελληνικού Κτηματολογίου με ΚΑΕΚ ...../0/0 το ακίνητο απεικονίζεται με πρόσοψη μόνο επί της οδού ..... αριθμ..... Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος **δέχεται τους ισχυρισμούς** του κληρονόμου ..... και επαναπροσδιορίζει την αξία της ..... Α.Ε.Β.Ε. .... ως κάτωθι,...

3. Οικόπεδο εκτάσεως 793<sup>TM</sup> στο Δ. Ψυχικού επί της οδού ..... Π.Κ 100%, αξία ελέγχου ύψους **1.325.110,16€**»

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε νέα οψιγενή στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι το επίμαχο ακίνητο έχει πρόσοψη μόνο στην οδό ....., γίνεται **δεκτός ο ισχυρισμός** του, όπως δέχεται και η ελεγκτική αρχή στην απάντησή της επί της πράξης αναπομπής του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και ως εκ τούτου το ποσό της νέας προσδιορισθείσας αξίας ύψους **1.325.110,16€** λαμβάνεται υπόψη για την διαφορά της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας των βιβλίων της εν λόγω εταιρείας και κατ' επέκταση για την αποτίμηση των κληρονομηθέντων μετοχών της ίδιας εταιρείας από τον προσφεύγοντα.

#### **4) Ως προς την πραγματική έκταση των οικοπέδων 6.150 τ.μ και 2.264 τ.μ των οικοπέδων των εταιρειών ..... και ..... Α.Ε**

Επειδή, ο προσφεύγων με τον με τον 5<sup>ο</sup> λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή κατά τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου, **έλαβε υπόψιν της εσφαλμένα ως έκταση των οικοπέδων των εταιρειών ..... ΑΒΕΕΜ και ..... ΑΕ** την έκταση 6.942 τ.μ και 2.589,80 τ.μ και όχι την πραγματική έκταση αυτών 6.150 τ.μ και 2.264 τ.μ αντίστοιχα. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

α) το φερόμενο ως εκτάσεως 6.942 τ.μ. οικόπεδο της εταιρείας «..... **Α.Β.Ε.Ε.Μ**», αφορά οικόπεδο εκτάσεως 6.150 τ.μ. σύμφωνα με τον τίτλο κτήσης (ως το υπ' αριθ. .... /23-03-1970 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών ....., νόμιμα μεταγγραμμένου στα βιβλία μεταγραφών του υποθηκοφυλακείου Αμαρουσίου τόμος 91 με α/α 267, **Σχετ. 31**) και εκτάσεως **6.435 τ.μ σύμφωνα με την τοπογράφηση και ανάρτηση στο κτηματολόγιο (ΚΑΕΚ ...../0/0)** που απεικονίζει και την πραγματική του έκταση (**Σχετ. 32**) και συνακόλουθα η αξία του οικοπέδου πρέπει να αναπροσαρμοστεί αναλογικά με την έκτασή του από **2.932.895,26€** σε **2.718.695,04€**,

β) το φερόμενο ως εκτάσεως 2.589,80 τ.μ. οικόπεδο της εταιρείας «..... **ΑΕ**», αφορά οικόπεδο εκτάσεως 2.589,80 τ.μ. σύμφωνα με τον τίτλο κτήσης (ως το υπ' αριθ. .... /09-10-1975 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..... - ....., νόμιμα μεταγγραμμένου στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης τόμος .... με α/α 8) και εκτάσεως **2.264 τ.μ. σύμφωνα με την τοπογράφηση και ανάρτηση στο κτηματολόγιο (ΚΑΕΚ...../0/0)** που απεικονίζει και την πραγματική του έκταση (**Σχετ. 33**) και συνακόλουθα η αξία του οικοπέδου πρέπει να αναπροσαρμοστεί αναλογικά με την έκτασή του από **3.721.720,52€** σε **3.253.379,91€**.

Επειδή από την έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (ID: ...../16-02-2022), αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει την αξία των ως άνω ακινήτων δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, από τους ελεγχόμενους:

α) Ο με αρ. 46.622/23-3-1970 τίτλος κτήσης του ακινήτου ιδιοκτησίας «..... **Α.Β.Ε.Ε.Μ**» αναγράφει ότι μεταβιβάζεται **“ένα (1) ακίνητο κτήμα, κείμενο εις την τοποθεσία ..... της περιοχής Νέας Κηφισιάς του ομωνύμου Δήμου, πρώην του Δήμου Αθηναίων, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου ης Νέας Κηφισιάς του Δήμου Κηφισιάς, καθοριζόμενον εν τούτω υπό τον αριθμό πεντακόσια δέκα τέσσαρα**

**άλφα Κεφαλαίον (514 Α) και επί της Εθνικής οδού Αθηνών – Λαμίας και της οδού προς ....., εκτάσεως μέτρων τετραγωνικών εν όλω έξι χιλιάδων εκατόν πενήντα (6.150) πλέον ή έλατον”.**

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την ακριβή έκταση του οικοπέδου άντλησε τα στοιχεία από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης που υποβλήθηκε 01-01-2011, στην οποία ως έκταση οικοπέδου έχει δηλωθεί επιφάνεια οικοπέδου 6.942 <sup>TM</sup>.

β) Ο τίτλος κτήσης του ακινήτου ιδιοκτησίας «..... Α.Ε» επί της οδού ..... , άντλησε τα στοιχεία από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης που υποβλήθηκε 01-01-2011, στην οποία ως έκταση οικοπέδου έχει δηλωθεί 2.589,80<sup>TM</sup> και σύμφωνα με το Απόσπασμα Κτηματολογίου η έκταση οικοπέδου κατά τον τίτλο κτήσης είναι 2.589,80<sup>TM</sup> (σχετ. 33). Συνεπώς ο έλεγχος ορθά υπολόγισε την αξία του ακινήτου.

Επειδή μετά την προσκόμιση των ανωτέρω στοιχείων όπου απεικονίζεται η πραγματική έκταση των ανωτέρω ακινήτων, και ειδικότερα από τα αποσπάσματα περιγραφικής βάσης του Ελληνικού Κτηματολογίου (Σχετ. 32, 33) προκύπτει ότι η **πραγματική έκταση αυτών είναι 6.435 τμ και 2.264 τμ.** Ως εκ τούτου γίνεται **μερικά δεκτός** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και η αξία αυτών αναπροσαρμόζεται αναλογικά με την έκτασή τους, ως ακολούθως:

- ✓ Για το φερόμενο ως εκτάσεως 6.942 τμ οικόπεδο της εταιρείας ..... ΑΒΕΕΜ, η αξία του οποίου σύμφωνα με τον έλεγχο ανέρχεται στο ποσό των 2.932.895,26€, αναπροσαρμόζεται σε **2.718.695,04€** (ήτοι: 6.435 x (2.932.895,26€ : 6.942)
- ✓ Για το φερόμενο ως εκτάσεως 2.589,80 τμ οικόπεδο της εταιρείας ..... ΑΕ, η αξία του οποίου σύμφωνα με τον έλεγχο ανέρχεται στο ποσό των 3.721.720,52€, αναπροσαρμόζεται σε **3.253.523,54€** (ήτοι: 2.264 x (3.721.720,52€ : 2.589,80)

#### **5) Ως προς τον εσφαλμένο προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων και συνακόλουθα τον εσφαλμένο υπολογισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων**

Επειδή, ο προσφεύγων με τον με τον 3<sup>ο</sup> λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αξία των (εκτός αντικειμενικού) κατωτέρω ακινήτων, **με βάση απρόσφορο συγκριτικό στοιχείο** και ειδικότερα για τα ακίνητα:

- ✓ Οικόπεδο εκτάσεως 4.207,80 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στη θέση ..... Ο.Τ ... ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... Α.Ε.Β.Ε
- ✓ Οικόπεδο εκτάσεως 1.500 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στη θέση ..... ΒΙΠΑ ... ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... ΑΕ
- ✓ Οικόπεδο εκτάσεως 1.500 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ 1-2 ΒΙΠΑ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί της οδού ..... , στη θέση ..... , ιδιοκτησίας της εταιρείας .....

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια» (Α' 266) ορίζεται στο **άρθρο 1** ότι: «1) Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο, 2) Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο», στο **άρθρο 2** ότι: «1) Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο, ...», στο **άρθρο 3** ότι: «1) Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς, ... 2) Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: ... ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα,...», στο **άρθρο 5** ότι: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά», στο **άρθρο 6** ότι: «1) Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου,...», στο **άρθρο 10** ότι: «**Α. 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», στο **άρθρο 12** ότι: «1) ... 2) Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών. 3) ... 4) Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας,....»

**Επειδή**, όπως έχει γίνει ερμηνευτικώς δεκτό, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: **α) ομοειδή** με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, και **β) πρόσφορα** με αυτό, **τόσο τοπικά όσο και χρονικά**. Με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως συγκριτικά στοιχεία πρέπει να μοιάζουν με εκείνο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και ως προς τη χρήση για την οποία προορίζεται,... Ως προς το «πρόσφορο» των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί (με σύγκριση μεταξύ τους) η αγοραία αξία κάποιου άλλου ακινήτου η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. α) Τοπικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό. β) Χρονικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίον θέλουμε να προσδιορίσουμε την αξία κάποιου ακινήτου [Η φορολογία κληρονομιών δωρεών & γονικών παροχών, 5<sup>η</sup> έκδοση, Τόμος Α' σελ. 367-369, Ιωάννης Φωτόπουλος]

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων είναι και η από **28/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα περιουσιακά στοιχεία της αποβιωσάσης από **10/10/2010** ..... - ..... του ....., βάσει της υπ' αριθ. ....../**0/1119/10-09-2021** **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας. Κληρονόμοι αυτής, λόγω μη δημοσίευσης διαθήκης σύμφωνα με το υπ' αριθ. ....../**2011** πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών ήταν η θυγατέρα της ..... με **ΑΦΜ** ..... και ο υιός της ..... με **ΑΦΜ** ....., καθώς ο σύζυγος της, ..... είχε προ-αποβιώσει στις **26/07/2001**.

Μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων της κληρονομιάς υπήρχαν και μη εισηγμένες στο ΧΑΑ μετοχές ελληνικών εταιριών, που βρίσκονταν στην κυριότητα της αποβιωσάσης κατά τον χρόνο θανάτου της, και συγκεκριμένα. οι ακόλουθες μετοχές:

- ✓ **1.401** μετοχές της εταιρείας ..... **ΑΕ - ΑΦΜ:**.....,
- ✓ **67.344** μετοχές της εταιρείας ..... **ΑΕΒΕ - ΑΦΜ:** .....
- ✓ **19.143** μετοχές της εταιρείας **Ι.Ε.** ..... **Α.Β.Ε.Ε.Μ - ΑΦΜ:** ..... και
- ✓ **196.551** μετοχές της εταιρείας «..... **Α.Ε - ΑΦΜ:** .....

Μετά τον θάνατο της κληρονομούμενης υποβλήθηκαν νομότυπα ενώπιον της αρμόδιας **ΔΟΥ Ψυχικού** και από τους νόμιμους κληρονόμους της οι με αριθμούς ....../**2011**, ....../**2011**, ....../**2011** και ....../**2011** δηλώσεις Φόρου κληρονομιάς (**Σχέτ 1-4**), στις οποίες μεταξύ άλλων εντάχθηκαν από τους δηλούντες και οι ως άνω εταιρικές συμμετοχές που περιήλθαν σε ποσοστό **50%** σε έκαστο εξ αυτών. Από την ελεγκτική αρχή διενεργήθηκε προσδιορισμός της αξίας των μετοχών σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1055/2003**, κατά τον οποίο προέκυψαν διαφορές στην αξία των ακινήτων που βρίσκονταν στην κυριότητα εταιριών των οποίων μετοχές κατείχε η κληρονομούμενη, με συνέπεια την ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων ως προς την

αξία των ακινήτων που βρίσκονταν στην κυριότητα των εταιρειών. Μεταξύ των ακινήτων που προέκυψαν διαφορές στην αξία τους, ήταν:

- α) Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας 4.207,80 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ... επί της οδού ..... στη θέση ..... ιδιοκτησίας της εταιρείας .....  
..... Α.Ε.Β.Ε
- β) Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας 1.500 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ....., επί της οδού ..... στη θέση ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας .....  
..... ΑΕ
- γ) Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας 1.500 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ....., επί της οδού ..... στη θέση ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας BIEM  
.....

Επειδή για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων αυτών, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη ως **συγκριτικό στοιχείο** τη δήλωση μεταβίβασης οικοπέδου **ΦΜΑ .../29-07-2011** στο Ο.Τ .... εντός ΒΙ.ΠΑ, επιφανείας **478,47 τ.μ**, η αγοραία αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικώς προς **1.900,00€/τμ**, και κατόπιν αυτών προσδιόρισε την αγοραία αξία των ανωτέρω ακινήτων:

- 1) Για το Οικόπεδο εκτάσεως **4.207,80 τ.μ**. στον Δήμο Κηφισιάς, στη θέση ..... Ο.Τ .... το οποίο κατείχε κατά το έτος φορολογίας η εταιρεία ..... ΑΕΒΕ κατά πλήρη κυριότητα 100%, το οποίο εκτιμήθηκε στο ποσό των **7.994.820,00€** (ήτοι 4.207,80 τμ x 1900 €/τμ – ως σελίδα 48 της έκθεσης ελέγχου)
- 2) Για το Οικόπεδο εκτάσεως **1.500,00 τ.μ**. στον Δήμο Κηφισιάς, στη θέση ..... το οποίο κατείχε κατά το έτος φορολογίας η εταιρεία ..... 1.500,00 τμ x 1900 €/τμ – ως σελίδα 50 της έκθεσης ελέγχου) και
- 3) Για το Οικόπεδο εκτάσεως **1.500,00 τ.μ**. στον Δήμο Κηφισιάς, στη θέση .....-.... επί της οδού ..... το οποίο κατείχε κατά το έτος φορολογίας η εταιρεία ..... κατά πλήρη κυριότητα 100%, το οποίο εκτιμήθηκε στο ποσό των **2.850.000,00€** (ήτοι 1.500,00 τμ x 1900 €/τμ – ως σελίδα 47 της έκθεσης ελέγχου)

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο που ελήφθη υπόψη από την ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό της αξίας των επίμαχων ακινήτων, είναι **απρόσφορο**, καθόσον:

- 1) Είναι **χρονικά ανεπίκαιρο**, αφού το συγκριτικό αφορά σε μεταγενέστερη (2011) της ελεγχόμενης (2010) συναλλαγής και παραπέμπει στην νομολογία (ΣτΕ 1254/2014, 1255/2014) με τις οποίες έχει κριθεί ότι ως πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο χρονικά επίκαιρο στοιχείο σε σχέση με το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης για τον προσδιορισμό της οποίας αυτό χρησιμοποιείται,
- 2) **Δεν έχει ομοειδή χαρακτηριστικά** με αυτά των συγκρινόμενων ακινήτων, και ειδικότερα:
- Λόγω **μεγέθους**, αφού το συγκριτικό αφορά μεταβίβαση οικοπέδου **σημαντικά μικρότερου** (επιφανείας **478,47 τ.μ**), ενώ τα επίμαχα ακίνητα έχουν έκταση **4.207,80 τμ** και **1.500 τμ**, και όπως ερμηνευτικά έχει γίνει δεκτό, τα μεγαλύτερα σε επιφάνεια ακίνητα μειονεκτούν σε δυνατότητα μεταβίβασης και συνεπώς και σε αγοραία αξία, έναντι των μικρότερων ακινήτων (ΔΕφΑΘ 1173/2011),
  - Λόγω **επικείμενης συνένωσής του με λοιπά όμορα αυτού ακίνητα**, ώστε να αποτελέσει ενιαία έκταση. Ειδικότερα, αυτό αποκτήθηκε από την εταιρεία «..... ΑΒΕΕ» στην κυριότητα της οποίας ήδη από το έτος 1990 ανήκαν όμορα του σχετικού ακινήτου οικόπεδα (βλ. συμβολαιογραφικές πράξεις, δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, φωτογραφίες από το Εθνικό Κτηματολόγιο των ακινήτων με ΚΑΕΚ ....., ΚΑΕΚ ....., ΚΑΕΚ ..... και ΚΑΕΚ ....., **Σχετ. 14**), με αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τη μικρή του έκταση και την καθοριστική του όμορη θέση με την λοιπή ιδιοκτησία του αυτού ιδιοκτήτη, η αξία του για τον συγκεκριμένο αγοραστή να είναι σημαντικά προσαυξημένα, έναντι της αγοραίας αξίας των ακινήτων της περιοχής με όμοια χαρακτηριστικά. Ο ισχυρισμός δε αυτός αποδεικνύεται και από το πραγματικό γεγονός ότι

τα λοιπά ακίνητα κυριότητας της ίδιας ως άνω εταιρείας αποκτήθηκαν από την τελευταία σε σημαντικά χαμηλότερη τιμή.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι υπήρχαν **άλλα πρόσφορα στοιχεία** τα οποία δεν αναφέρθηκαν στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα μεταβιβάσεις όμοιων κατά τα ουσιώδη χαρακτηριστικά τους, ακινήτων, οι οποίες διενεργήθηκαν κατά τον κρίσιμο ή μεταγενέστερο έτος (2010), η αγοραία αξία των οποίων είναι συγκρίσιμη, ήτοι:

- ✓ Κατά την **24.12.2010**, ήτοι εντός του αυτού με την κρινόμενη επαγωγή κληρονομιάς, έτους, μεταβιβάστηκε δυνάμει του υπ' αριθ. .... /22.12.2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών ..... οικόπεδο εκτάσεως 4.029,40 τμ (περίπου όμοιας έκτασης) μετά των επί αυτού κτισμάτων (κτιριακή εγκατάσταση εργοστασίου). (βλ. ακίνητο με ΚΑΕΚ ..... **Σχ. 15**). Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Κηφισιάς η με αριθμό ..... /2010 δήλωση ΦΜΑ σύμφωνα με την οποία η αξία του ως άνω οικοπέδου, σύμφωνα με την εκτίμηση της ΔΟΥ προσδιορίστηκε προσωρινά στο ποσό των 5.318.808€, ήτοι **1.320€/τμ** (5.318.808€ : 4.029,40τμ), ενώ η αγοραία τιμή προσδιορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη στο ποσό των 7.556.170,77€, ήτοι **1.875,26€ /τμ**. Ωστόσο, το εν λόγω ακίνητο, όπως αποτυπώνεται στην οικεία φωτογραφία από το Εθνικό Κτηματολόγιο, εντάσσεται στον οικιστικό τομέα της περιοχής και όχι στο βιομηχανικό τμήμα αυτής, δεδομένου δε, ότι το ως άνω στοιχείο αφορά μεν στον αυτό χρόνο αλλά σε ακίνητο που υπερτερεί σημαντικά των εξεταζόμενων ακινήτων των εταιρειών, καθίσταται σαφές ότι η προσδιορισθείσα από την ελεγκτική αρχή τιμή 1.900€/τμ βάσει ούτως ή άλλως απρόσφορου στοιχείου είναι και παντελώς ανεδαφική καθώς ομοιάζει με τιμές που επιφυλάσσονται για ακίνητα που βάσει της θέσης τους (οικιστικό τμήμα) υπερτερούν σημαντικά των κρινόμενων ακινήτων,
- ✓ Κατά την **21.10.2010** (όμοια χρονική στιγμή), μεταβιβάστηκε δυνάμει της με αριθμό ..... /21.10.2010 συμβολαιογραφικής πράξης μεταβίβασης του συμβολαιογράφου Αθηνών ..... οικόπεδο εκτάσεως **1.858,60 τ.μ.** μετά των επί αυτού τριώροφου κτιρίου γραφείων με δύο υπόγεια, (βλ. ακίνητο με ΚΑΕΚ ..... **Σχ. 16**) έναντι τιμής **1.250€/τ.μ.**,
- ✓ Κατά την **9.12.2005**, μεταβιβάστηκε δυνάμει του υπ' αριθ. .... /29.12.2005 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Π. Φαλήρου ..... οικόπεδο εκτάσεως 1.819,70 τμ (βλ. ακίνητο με ΚΑΕΚ ....., **Σχ. 17**). Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Κηφισιάς η με αριθμό ..... /2005 δήλωση ΦΜΑ σύμφωνα με την οποία η αξία του ως άνω οικοπέδου, σύμφωνα με την εκτίμηση της ΔΟΥ προσδιορίστηκε προσωρινά στο συνολικό ποσό των 1.000.835€, ήτοι σε τιμή 550€/τμ ενώ η δηλωθείσα για σκοπούς επιβολής Φόρου μεταβίβασης αξία ανήλθε στο ποσό των 1.950.000€, ήτοι σε τιμή **1.072€/τμ**.

**Επειδή** από την έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (ID: ..... /16-02-2022), αναφέρονται τα ακόλουθα:

**«Ο προσδιορισμός της αξίας των εν λόγω ακινήτων αποτελεί έκθεση ελέγχου άλλης Υπηρεσίας για την οποία ο έλεγχος δεν δύναται να λάβει θέση και η οποία έχει νόμιμα επιδοθεί στην ελεγχόμενη. Ωστόσο επί των άνω ισχυρισμών σε σχέση με τα προσκομισθέντα συγκριτικά στοιχεία ακινήτων έχουμε να παρατηρήσουμε τα κάτωθι:**

Α) Όσον αφορά την μεταβίβαση ακινήτου για την οποία υποβλήθηκε στην ΔΟΥ Κηφισιάς η με αριθμό δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου ..... /2010 και με το οποίο τα συμβαλλόμενα μέρη προσδιόρισαν την αγοραία αξία του ακινήτου στο ποσό των 7.438.971,57 ευρώ δηλαδή 1.846/τ.μ. βάση της οποίας συντάχθηκε το με αριθμό ..... /22-12-2010 της συμβολαιογράφου Αθηνών ..... προκύπτει ότι το ακίνητο δεν βρίσκεται εντός οικιστικού ιστού όπως φαίνεται στην οικεία φωτογραφία από το Εθνικό Κτηματολόγιο, αλλά όπως προκύπτει από το ως άνω συμβόλαιο **βρίσκεται στο Ο.Τ. .... του Δήμου Κηφισιάς και επί της οδού ..... στην οποία φέρει το αριθμό ...., και εντάχθηκε στο σχέδιο με την υπ' αριθμ. .... /05-05-2005 απόφαση του υπουργού ΥΠΕΧΩΔΕ (ΦΕΚ 589Δ/02-06-2005).**

Β) Ομοίως από το με αριθμό ..... /21-10-2010 συμβόλαιο, Σύμβασης Χρηματοδοτικής Μίσθωσης Ακινήτου, του συμβολαιογράφου ..... (περίληψη μεταγραφής την οποία

προσκομίσσατε κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής) προκύπτει ότι το ακίνητο βρίσκεται στο Ο.Τ. .... της ..... (ΦΕΚ 589/Δ /2005) και η αξία ανά τετραγωνικό μέτρο ορίσθηκε έναντι της τιμής **1.858,70/τμ**. Συνεπώς τα προσκομισθέντα συγκριτικά βρίσκονται εντός ..... του Δήμου Κηφισιάς και όχι εντός οικιστικού ιστού.

Όσον αφορά τα επιπρόσθετα συγκριτικά:

Γ) Όσο αφορά την μεταβίβαση ακινήτου για την οποία συντάχθηκε το με αριθμό ...../29-12-2005 συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης ακινήτου της συμβολαιογράφου Παλαιού Φαλήρου ..... και για το οποίο υποβλήθηκε η με αρ. ..../2005, με το οποίο τα συμβαλλόμενα μέρη προσδιόρισαν την αγοραία αξία του ακινήτου στο ποσό των 1.950.000 ευρώ δηλαδή 1.072 €/τ.μ. προκύπτει ότι το ακίνητο που περιγράφεται σε αυτό είναι μεν πλησιόχωρο με το εκτιμώμενο ακίνητο, το οποίο πλεονεκτεί αυτού: α) ως προς τη θέση καθότι έχει πρόσοψη επί της οδού ..... ενώ το περιγραφόμενο στο ως άνω συμβόλαιο έχει πρόσοψη σε αγροτική οδό & β) ως προς το χρόνο φορολογίας 10-10-2010.

Δ) Όσον αφορά την με αριθμό ...../24-09-2008 συμβολαιογραφική πράξη γονικής παροχής της συμβολαιογράφου Κηφισιάς ..... - ....., προκύπτει ότι μεταβιβάστηκαν τα 3/6 της ψιλής κυριότητας οικοπέδου συνολικής εκτάσεως 3.087,32 τμ με παρακράτηση της επικαρπίας, προκύπτει από τον ως άνω τίτλο, η τιμή εκτίμησης ανά τετραγωνικό μέτρο είναι στην πλήρη κυριότητα 946€/τμ και όχι 378€/τμ όπως ισχυρίζεστε στην εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή. Και τούτο διότι όπως αναγράφεται στο φύλλο -6- του τίτλου «η αξία της πλήρους κυριότητας του ½ του άνω ακινήτου στο ποσό των 1.460.732,40€ ....», συνεπώς η αξία του ακινήτου σε ποσοστό 100% ανέρχεται σε 2.921.464,80€. Συνεπώς η τιμή του μέτρου διαμορφώνεται σε **946,28 €/τμ** και όχι 378,00€ όπως ισχυρίζεστε. Με βάση τα ως άνω με το εκτιμώμενο ακίνητο είναι μεν πλησιόχωρο, αλλά πλεονεκτεί αυτού α) ως προς τη θέση καθότι έχει πρόσοψη επί της οδού ..... ενώ το περιγραφόμενο στο ως άνω συμβόλαιο έχει πρόσοψη σε αγροτική οδό & β) ως προς το χρόνο φορολογίας 10-10-2010»

**Επειδή** το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο που ελήφθη υπόψη από την ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό της αξίας των επίμαχων ακινήτων, είναι **απρόσφορο**, καθόσον η εκτίμηση της ελεγκτικής αρχής έγινε με **ένα και μοναδικό συγκριτικό στοιχείο**, το οποίο είχε διαφορετικά χαρακτηριστικά από τα χαρακτηριστικά των κρινόμενων ακινήτων (ως προς την επιφάνεια του συγκριτικού σε σχέση με τα επίμαχα ακίνητα), αφορούσε σε μεταγενέστερο έτος (2011) από το έτος φορολογίας (2010), και αφορούσε οικόπεδο που μεταβιβάστηκε στο πλαίσιο ενός γενικότερου ιδιοκτησιακού σχεδιασμού προκειμένου να συνενωθεί με όμορα αυτού ακίνητα του αυτού κυρίου.

**Επειδή** από τον πίνακα ιστορικών τιμών κατοικιών που συγκεντρώνονται από τα πιστωτικά ιδρύματα (πηγή Τράπεζα της Ελλάδος), ..... προκύπτει ότι προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται στην Αθήνα (με έτος βάσης το έτος 2007 = 100), οι μεταβολές στην αξία των ακινήτων είναι 2005=84,3, 2006=94,2, 2007=100, 2008=100,9, 2009=96,3, 2010=93,2, 2011=87,2, 2012=76,9, 2013=67,5, 2014=61,1, ..., 2018=57,8, ..., 2020=68,9.

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η μεταβίβαση που έγινε με το υπ' αριθ. ..../24-09-2008 συμβόλαιο (**Σχ. 18**) που αφορά γονική παροχή οικοπέδου **3.087,32τμ**, με αξία **946,28€/τμ**, έχει τα ίδια χαρακτηριστικά με τα κρινόμενα αφού αυτό είναι πλησιόχωρο αυτών (όμορο με το κρινόμενο της ..... ΑΕ), έχει μεγάλη επιφάνεια, απέχει μόλις δύο έτη από το χρόνο φορολογίας, αφορά γονική παροχή (τα συγκρινόμενα αφορούν κληρονομιά), ενώ πλεονεκτεί αυτού ως προς την πρόσοψη στην οδό ..... και το χρόνο φορολογίας. Αυτό σημαίνει ότι με την κατάλληλη προσαρμογή αυτού στο έτος φορολογίας, **δύναται να αποτελέσει πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο**. Η εν λόγω αξία που αφορά το έτος 2008 δύναται να προσαρμοστεί στο έτος φορολογίας (2010) βάσει των ανωτέρω ιστορικών τιμών των ακινήτων, διαμορφούμενη στο ποσό των **874,07€/τμ**, ήτοι 946,28€ x (93,2 : 100,9), μειονεκτούσα ακόμα σε σχέση με τα κρινόμενα μόνο ως προς την πρόσοψη, ενώ με την περαιτέρω προσαρμογή της κατά 8% - λόγω πρόσοψης - διαμορφώνεται στο ποσό των **943,99€/τμ**.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και ειδικότερα:

- ✓ Ότι προσδιορίστηκε σύμφωνα με την ως άνω μεθοδολογία συγκριτικό ύψους **943,99€/τμ** για όμορο ακίνητο,
- ✓ Ότι η προσωρινή εκτίμηση της ΔΟΥ για την ΦΜΑ ...../2010 δήλωση για οικόπεδο **1.858,60τμ** ήταν **1.250€/τμ**, και
- ✓ Ότι η προσωρινή εκτίμηση της ΔΟΥ για την ΦΜΑ ...../2010 δήλωση για οικόπεδο **4.029,40τμ** ήταν **1.320€/τμ** ενώ η αγοραία ήταν **1.875,26€/τμ**,

**Προσδιορίζουμε την τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο με το οποίο θα γίνει ο υπολογισμός της αξίας των επίμαχων οικοπέδων, σε 1.500€/τμ.**

Ως εκ τούτου, η αξία των κρινόμενων ακινήτων με βάση την ανωτέρω εκτίμηση, διαμορφώνεται ως ακολούθως:

- α) Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας 4.207,80 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ..... επί της οδού ..... στη θέση ..... ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... Α.Ε.Β.Ε στο ποσό των **6.311.700,00€** (4.207,80τμ x 1.500€/τμ),
- β) Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας 1.500 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ....., επί της οδού ..... στη θέση ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... ΑΕ στο ποσό των **2.250.000,00€** (1.500,00τμ x 1.500€/τμ),
- γ) Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας 1.500 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ....., επί της οδού ..... στη θέση ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... στο ποσό των **2.250.000,00€** (1.500,00τμ x 1.500€/τμ).

**6) Ως προς την μη νόμιμη και ουσία αβάσιμη καθώς και ανατιολόγητη άρνηση εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής να εφαρμόσει αναδρομικά κατά τον υπολογισμό της αξίας των μετοχών τη με αριθμό .....ΕΞ2021/18.5.2021 κοινή απόφαση των Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών**

Επειδή με την υπ' αριθ. .... ΕΞ 2021/18.5.2021 (Β' 2375) Απόφαση των Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«**Άρθρο 1. §1)** Αναπροσαρμόζουμε τις τιμές εκκίνησης του συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίων οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία, οι οποίες είχαν καθοριστεί με τις υπό στοιχεία ΠΟΛ.1113/12.6.2018 (Β' 2192) και 102353ΕΞ2020 /15.9.2020 (Β' 3964) αποφάσεις, σύμφωνα με τον πίνακα του Παραρτήματος Α το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης. **§2)** Η περιγραφή των ζωνών, η απεικόνισή τους και οι συντελεστές του συστήματος όπως αναφέρονται στους πίνακες τιμών και τους χάρτες των υπό στοιχεία ...../487 /00ΤΥ/Δ/27.02.2007, ΠΟΛ.1034 (Β' 269) και ...../3752/00ΤΥ/Δ'/28-12-2010, ΠΟΛ.1200 (Β' 2038) αποφάσεων, παραμένουν σε ισχύ με την εξαίρεση όσων τροποποιούνται με τους πίνακες τιμών και τους χάρτες των Παραρτημάτων Β και Γ της παρούσας, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης.

**Άρθρο 2.** Επεκτείνουμε την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 σε περιοχές εντός σχεδίου πόλης ή ορίων οικισμού και καθορίζουμε τις ζώνες, τις τιμές εκκίνησης και τους συντελεστές αυξομειώσής τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων των περιοχών αυτών που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία. Οι τιμές εκκίνησης αναγράφονται στον πίνακα του Παραρτήματος Α που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης. Η περιγραφή των ζωνών και οι συντελεστές του συστήματος αναγράφονται στους πίνακες του Παραρτήματος Β και η απεικόνιση των ζωνών, όπου απαιτείται, εμφανίζεται στους χάρτες του Παραρτήματος Γ, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης.

**Άρθρο 3.** Η παρούσα απόφαση ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2022. (Ακολουθούν παραρτήματα) ...

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α': ΠΙΝΑΚΕΣ ΤΙΜΩΝ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ (ως σελ. ΦΕΚ: 27472)**

| ΚΩΔΙΚΟΣ ΖΩΝΗΣ | ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ | ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ | ΔΗΜΟΣ | ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ | ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ | ΟΙΚΙΣΜΟΣ | ΖΩΝΗ | ΕΙΔΟΣ ΖΩΝΗΣ | ΤΥΠΟΣ ΕΝΤΑΣΗΣ | ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ |
|---------------|------------|----------------------|-------|------------------|-----------|----------|------|-------------|---------------|------------|
|---------------|------------|----------------------|-------|------------------|-----------|----------|------|-------------|---------------|------------|

|       |         |                         |          |          |          |          |    |         |          |     |
|-------|---------|-------------------------|----------|----------|----------|----------|----|---------|----------|-----|
| ..... | ΑΤΤΙΚΗΣ | ΒΟΡΕΙΟΥ ΤΟΜΕΑ<br>ΑΘΗΝΩΝ | ΚΗΦΙΣΙΑΣ | ΚΗΦΙΣΙΑΣ | ΚΗΦΙΣΙΑΣ | ΚΗΦΙΣΙΑΣ | ΙΗ | ΚΥΚΛΙΚΗ | ΕΠΕΚΤΑΣΗ | 750 |
|-------|---------|-------------------------|----------|----------|----------|----------|----|---------|----------|-----|

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β': ΠΙΝΑΚΕΣ ΤΙΜΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΑΞΙΩΝ (ως σελ. ΦΕΚ: 28038)**

|            |       |     |
|------------|-------|-----|
| ΙΗ-ΚΥΚΛΙΚΗ | ..... | 750 |
|------------|-------|-----|

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1079/2004** εγκύκλιο διαταγή του Υφυπουργού Οικονομικών, προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «... **3)** Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει σαν αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι - κατά τεκμήριο - πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογούμενων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς. 4) Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή» και σε συνέχεια αυτής με την εγκύκλιο διαταγή **ΠΟΛ. 1129/2004**, διευκρινίστηκε περαιτέρω ότι: «α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη, του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών. Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας). β) Η αξία κατά το ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά, την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου», ενώ με την εγκύκλιο διαταγή **ΠΟΛ. 1123/2005**, ότι: «... Επειδή στην υπηρεσία μας αναφέρθηκε ότι ορισμένες ΔΟΥ δεν εφαρμόζουν τις πιο πάνω διαταγές [ΠΟΛ. 1079/2004 και ΠΟΛ. 1129/2004], με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, επανερχόμεθα και σας διευκρινίζουμε ότι **η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις υπηρεσίες,...**».

**Επειδή** η ως άνω απόφαση, τέθηκε υπόψη της ελεγκτικής αρχής αλλά αυτή απέκλινε από την εφαρμογή της και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καταλογισμού με τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

«Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους» σε συνδυασμό με το ΦΕΚ Β' 2375/07-06-2021 «Αναπροσαρμογή των τιμών εκκίνησης των περιοχών κατά το αντικειμενικό σύστημα» με ημερομηνία έναρξης ισχύος του Νόμου σύμφωνα με το άρθρο 3 είναι από 01/01/2022 και με την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών απόφαση 1369/2019 §10 «Επειδή, εξάλλου, προβάλλει η προσφεύγουσα, με τον δεύτερο πρόσθετο λόγο, ότι μη νόμιμα η ΔΕΔ με την προσβαλλόμενη απόφαση, απέρριψε ισχυρισμό της για μη καταλογισμό των ένδικων τελών, κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 4474/2017, σύμφωνα με το οποίο

«... η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση χειροτέρευσης της θέσης των φορολογουμένων» κατά συνέπεια ο έλεγχος δεν δύναται να εφαρμόσει την ΠΟΛ. 1079/27-07-2004 § 4 του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς μέχρι την σύνταξη της παρούσας έκθεσης δεν έχει γίνει εφαρμογή του ανωτέρω Νόμου»,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμα και αν κριθεί από την υπηρεσία μας ότι για την εφαρμογή των οριζόμενων στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1079/27.7.2004, απαιτείται η παρέλευση της 1.1.2022 για την εφαρμογή της αξίας που ορίστηκε με την ως άνω απόφαση, ήδη σήμερα κατά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας πρέπει να εφαρμόσει αυτή στο πλαίσιο της κρινόμενης διαφοράς και όπως, μετά και την έναρξη εφαρμογής της ως άνω απόφασης, προσδιορίσει την αξία των κρινόμενων ακινήτων στο ποσό των 750€/τμ, άλλως όπως αιτιολογήσει ειδικώς κάθε τυχόν απόκλιση από αυτή.

Επειδή με το υπ' αριθ. ΔΕΔ .....ΕΞ2022ΕΜΠ/08-04-2022 έγγραφό μας, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο εξέτασης της υπόθεσης από την Υπηρεσία μας, για την περιοχή στην οποία βρίσκονται τα υπό κρίση ακίνητα έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικό προσδιορισμού των αξιών (σχετική η υπ' αριθ. .... ΕΞ2021/18.05.2021 απόφαση Υπουργού Οικονομικών), ζητήσαμε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) όπως προβεί σε υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής (2022) των υπό κρίση οικοπέδων, προκειμένου οι εν λόγω αξίες να ληφθούν υπόψη κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας τους και την οριστική φορολογική υποχρέωση ως προς τον φόρο κληρονομιάς, και προς διευκόλυνση για καθένα από τα ανωτέρω οικόπεδα, επισυνάψαμε τα φύλλα υπολογισμού αξίας ακινήτου (οικόπεδου) τα οποία συντάχθηκαν από τον προσφεύγοντα, καθώς και απόσπασμα περιγραφικής βάσης του κτηματολογικού γραφείου Κηφισιάς για καθένα από τα εν λόγω οικόπεδα.

Σε απάντηση αυτού η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ. ..../14-04-2022 έγγραφό της (ΔΕΔ .....ΕΙ2022ΕΜΠ/19-04-2022), μας ενημέρωσε ότι δεν άπτεται της αρμοδιότητάς της ο υπολογισμός των αντικειμενικών αξιών των κρινόμενων οικοπέδων καθώς ο έλεγχος της υπόθεσης έχει ολοκληρωθεί και δεν αποτελούν νέα στοιχεία της προσφεύγουσας που θα πρέπει να αξιολογηθούν από την υπηρεσία τους.

Κατόπιν αυτών, για καθένα από τα επίμαχα οικόπεδα, υπολογίζεται η αντικειμενική του αξία κατά την 01/01/2022 ως ακολούθως:

α) Για το οικόπεδο ιδιοκτησίας της ..... ΑΕΒΕ  
ΚΑΕΚ ...../0/0

|                                                               |         |               |     |
|---------------------------------------------------------------|---------|---------------|-----|
| Τιμή ζώνης                                                    | 750,00€ |               |     |
| Σ.Α.Ο                                                         | 1,2     |               |     |
| Τ.Ο                                                           | 211     | 211           | (1) |
| Σ.Ε                                                           | 1       |               |     |
| Κ                                                             | 0,34    |               |     |
| Σ.Ο                                                           |         | 1,48          | (2) |
| Προσόψεις (2)                                                 |         | 1,08          | (3) |
| Επιφάνεια                                                     |         | 4.207,80      | (4) |
| Συνολική Αξία με αντικειμενικά κριτήρια (1) x (2) x (3) x (4) |         | 1.419.132,73€ |     |

β) Για το οικόπεδο ιδιοκτησίας της ..... ΑΕ – ΚΑΕΚ ...../0/0

|               |         |          |     |
|---------------|---------|----------|-----|
| Τιμή ζώνης    | 750,00€ |          |     |
| Σ.Α.Ο         | 1,2     |          |     |
| Τ.Ο           | 211     | 211      | (1) |
| Σ.Ε           | 1       |          |     |
| Κ             | 0,34    |          |     |
| Σ.Ο           |         | 1,48     | (2) |
| Προσόψεις (1) |         | 1,00     | (3) |
| Επιφάνεια     |         | 1.500,00 | (4) |

Συνολική Αξία με αντικειμενικά κριτήρια (1) x (2) x (3) x (4)

**468.420,00€**

|                                                               |              |      |                    |     |
|---------------------------------------------------------------|--------------|------|--------------------|-----|
| γ) Για το οικοπέδο ιδιοκτησίας της .....                      | - ΚΑΕΚ ..... | /0/0 |                    |     |
| Τιμή ζώνης                                                    | 750,00€      |      |                    |     |
| Σ.Α.Ο                                                         | 1,2          |      |                    |     |
| Τ.Ο                                                           | 211          |      | 211                | (1) |
| Σ.Ε                                                           | 1            |      |                    |     |
| Κ                                                             | 0,34         |      |                    |     |
| Σ.Ο                                                           |              |      | 1,48               | (2) |
| Προσόψεις (1)                                                 |              |      | 1,00               | (3) |
| Επιφάνεια                                                     |              |      | <b>1.500,00</b>    | (4) |
| Συνολική Αξία με αντικειμενικά κριτήρια (1) x (2) x (3) x (4) |              |      | <b>468.420,00€</b> |     |

Ως εκ τούτου, η αξία των εν λόγω οικοπέδων όπως προσδιορίστηκε με την παρούσα με βάση συγκριτικών στοιχείων, βάσει του αντικειμενικού συστήματος την 01.01.2022, η απόκλιση που υφίσταται μεταξύ των δύο τιμών (μεγαλύτερη του διπλασίου) και η τελική αξία αυτών με βάση τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1129/2004 και ΠΟΛ. 1123/2005, έχει ως ακολούθως:

| Περιγραφή οικοπέδου                                                                                                                                                                 | Με βάση συγκριτικά στοιχεία | Με βάση αντικειμενικό σύστημα την 1.1.2022 | Απόκλιση             | Αξία Οικοπέδων βάσει των ΠΟΛ. 1129/2004, ΠΟΛ. 1123/2005 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------|----------------------|---------------------------------------------------------|
| Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας <b>4.207,80 τ.μ</b> στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ... επί της οδού ..... στη θέση ..... ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... <b>ΑΕΒΕ</b> | <b>6.311.700,00€</b>        | <b>1.419.132,73€</b>                       | Μεγαλύτερη διπλασίου | <b>3.865.416,37€</b>                                    |
| Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας <b>1.500 τ.μ</b> στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ....., επί της οδού ..... στη θέση ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας ..... <b>ΑΕ</b>  | <b>2.250.000,00€</b>        | <b>468.420,00€</b>                         | Μεγαλύτερη διπλασίου | <b>1.359.210,00€</b>                                    |
| Η κατά πλήρη κυριότητα κατά 100% Οικοπέδου επιφανείας <b>1.500 τ.μ</b> στο Δ. Κηφισιάς στο Ο.Τ ....., επί της οδού ..... στη θέση ....., ιδιοκτησίας της εταιρείας .....            | <b>2.250.000,00€</b>        | <b>468.420,00€</b>                         | Μεγαλύτερη διπλασίου | <b>1.359.210,00€</b>                                    |

**Επειδή** πέραν των αναφερομένων στην παρούσα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ν. 2961/2001 του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

### **Αποφασίζουμε**

Την μερική αποδοχή της από **27/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου Φιλοθέης, οδός ..... αρ. ...., υπό την ιδιότητα του νόμιμου κληρονόμου της κληρονομούμενης ..... - ..... του ..... η οποία απεβίωσε στις 10.10.2010 (κατόχου εν ζωή ΑΦΜ .....), και την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... / **28-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Κληρονομιάς** με χρόνο φορολογίας το έτος **2010**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π.

**Α) Προσδιορισμός φορολογητέας αξίας μετοχών**

| 1) ..... Α.Ε.Β.Ε ..... |                                                                                                                |                    |                       |                       |
|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------------|-----------------------|
| α/α                    | Είδος ακινήτου                                                                                                 | Αξία Δήλωσης       | Αξία Ελέγχου          | Αξία ΔΕΔ              |
| 1.                     | Οικόπεδο εκτάσεως 2.016,84 <sup>TM</sup> στο Δ. ΑΦΙΔΝΩΝ (.....) Ο.Τ ..... Π.Κ 100%                             |                    | 152.409,60€           | 152.409,60€           |
| 2.                     | Οικόπεδο εκτάσεως 1.118,23 <sup>TM</sup> στο Δ. .... επί της Λεωφόρου ..... Π.Κ 100%                           |                    | 2.098.852,54€         | 2.098.852,54€         |
| 3.                     | Οικόπεδο εκτάσεως 793 <sup>TM</sup> στο Δ. Ψυχικού επί της οδού ..... Π.Κ 100%                                 |                    | 1.808.040,00€         | 1.325.110,16€         |
| 4.                     | Οικόπεδο εκτάσεως 1.474,21 τ.μ επί της ..... (παράδρομος) ..... Π.Κ 23,5%                                      |                    | 532.063,32€           | 532.063,32€           |
| 5.                     | Οικόπεδο εκτάσεως 4.207,80 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στη θέση..... Ο.Τ 7 Π.Κ 100%                                    |                    | 7.994.820,00€         | 3.865.416,37€         |
| 6.                     | Οικόπεδο εκτάσεως 1.945,20 τ.μ στο Δ. Κηφισιάς στη θέση ..... Ο.Τ ..... ° χιλ. Ε.Ο Αθηνών – Λαμίας. Π.Κ 23,94% |                    | 177.069,13€           | 177.069,13€           |
|                        | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                  |                    | <b>12.763.254,59€</b> | <b>8.150.921,12€</b>  |
| Πλέον:                 | <b>Αξία κτιρίων</b>                                                                                            |                    | 3.546.260,63€         | 3.546.260,63€         |
|                        | <b>Αξία ακινήτων της εταιρείας κατά το έτος φορολογίας</b>                                                     |                    | <b>16.309.515,22€</b> | <b>11.697.181,75€</b> |
| Μείον:                 | <b>Αξία κτήσης</b>                                                                                             |                    | 11.567.313,86€        | 11.567.313,86€        |
|                        | <b>ΘΕΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ</b>                                                                           |                    | <b>4.742.201,36€</b>  | <b>129.867,89€</b>    |
| Πλέον:                 | <b>Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή</b>                                                                    |                    | 830.121,81€           | 830.121,81€           |
|                        | <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ</b>                                                                    |                    | <b>5.572.323,17€</b>  | <b>959.989,70€</b>    |
|                        | <b>Σύνολο Μετοχών εταιρείας</b>                                                                                |                    | <b>244.542 μτχ</b>    | <b>244.542 μτχ</b>    |
|                        | <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ</b>                                                                             |                    | <b>22,79€</b>         | <b>3,93€</b>          |
|                        | <b>Αριθμός μετοχών που μεταβιβάζονται .....</b>                                                                |                    | <b>33.672 μτχ</b>     | <b>33.672 μτχ</b>     |
|                        | <b>Αριθμός μετοχών που μεταβιβάζονται .....</b>                                                                |                    | <b>33.672 μτχ</b>     | <b>33.672 μτχ</b>     |
|                        | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ .....</b>                                                                         | <b>114.148,08€</b> | <b>767.276,24€</b>    | <b>132.184,95€</b>    |
|                        | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ .....</b>                                                                         | <b>114.148,08€</b> | <b>767.276,24€</b>    | <b>132.184,95€</b>    |
|                        | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ</b>                                                                               | <b>228.296,16€</b> | <b>1.534.552,48€</b>  | <b>264.369,91€</b>    |

[illegible]

## **Β) Οριστική Φορολογική Υποχρέωση**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.

---