



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **12-05-2022**

Αριθμός απόφασης: **1108**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ.Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Πληροφορίες:** **Κ.Μαβινίδου**

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

**Url** : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της .....του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... επί της ..... αριθ..... κατά της με αριθμ.

...../25-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 11/02/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. ..../25-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου ύψους 1.894,68 € και πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ύψους 947,33 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 2.842,02 €.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 25-11-2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. ..../01-06-2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με βάση την οποία διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής Ν.2961/2001 στην περιουσία της αποβιώσας στις 30/05/2015, .....

Ειδικότερα, στις 30.05.2015 απεβίωσε στη Θεσσαλονίκη η ..... του ..... καταλείποντας την από 14-04-2012 ιδιόγραφη διαθήκη που δημοσιεύθηκε με το υπ'αριθ. ..../09-10-2015 Πρακτικό του Ειρηνοδικείου ..... Με τη διαθήκη η διαθέσιδα εγκατέστησε μεταξύ άλλων κληρονόμους της την ανιψιά της ....., καθώς και τα τέκνα αυτής ..... και ..... σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία.

Η εκ διαθήκης κληρονόμος ..... υπέβαλε την με αριθμό ..../22-03-2016 (αρχική) δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε ως περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού:

1. κατά ψιλή κυριότητα και κατά ποσοστό  $\frac{1}{2}$  οικόπεδο υπ'αριθ.1, εμβαδού 504 τ.μ. στην τοπική κοινότητα ..... με δηλωθείσα αξία 8.925,00 € και

2. κατά ψιλή κυριότητα και κατά ποσοστό  $\frac{1}{2}$  οικόπεδο υπ'αριθ.8, εμβαδού 504,50 τ.μ. στην τοπική κοινότητα ..... με δηλωθείσα αξία 8.933,75 €.

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, η αγοραία αξία των ανωτέρω οικοπέδων που βρίσκονται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού προσδιορίστηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως συγκριτικό στοιχείο, οικόπεδο εμβαδού 2.922,57 € που βρίσκεται στη θέση «.....» της τοπ.κοιν.....της Δημοτικής ενότητας ..... με τιμή προς 105,00 € το οποίο μεταβιβάστηκε στις 19/05/2015, καθώς και το στοιχείο της μη αρτιότητας για το υπ'αριθ.8 οικόπεδο μετά την

προσκόμιση κτηματολογικού διαγράμματος στο οποίο αναγράφεται ως εμβαδόν του εν λόγω γεωτεμαχίου από κτηματογράφηση 407 τ.μ., ως εξής:

1. Αγοραία αξία 1<sup>ου</sup> οικοπέδου: 504 τ.μ. X 105,00€ X 7/10 ψκ X 1/2 = 18.522,00€ και

2. Αγοραία αξία 2<sup>ου</sup> οικοπέδου: 504,50 τ.μ. X 105,00€ X 0,60 X 7/10 ψκ X 1/2 = 8.974,35 €

Με βάση τα παραπάνω εκδόθηκε η οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με αριθ. ....../25-11-2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία δεν είναι πρόσφορο διότι αφορά οικόπεδο με μεγαλύτερη επιφάνεια και επομένως τυγχάνει διαφορετικής χρήσης και αξιοποίησης σε σχέση με τα πολύ μικρότερης επιφάνειας κρινόμενα οικόπεδα.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα ».

**Επειδή**, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα 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**, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

**Επειδή**, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς»

**Επειδή**, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

**Επειδή**, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σε αυτό, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται στοιχεία από μεταβιβάσεις παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουν από άλλα μεταβιβαστικά συμβόλαια, ή από εκτιμήσεις που έγιναν για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών, Γονικών Παροχών. Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας πρέπει να είναι: α) ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιοριστεί η αγοραία αξία, δηλ. πρέπει να μοιάζουν ως προς το είδος, τη μορφή αλλά και ως προς την χρήση για την οποία προορίζεται το ακίνητο. β) πρόσφορα με αυτό τόσο τοπικά, όσο και χρονικά. Πρόσφορο τοπικά θεωρείται το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο, ή στην ίδια περιοχή, ή σε θέση που είναι παρόμοια με αυτό. Πρόσφορο χρονικά είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο θέλουμε να προσδιορίσουμε την αξία του ακινήτου. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι προγενέστερος, ή μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου, οπότε στις περιπτώσεις αυτές, συνεκτιμάται και αξιολογείται η χρονική απόκλιση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

**Επειδή**, για τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων ακινήτων ελήφθη υπόψη πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. στο οποίο καταχωρούνται οριστικές τιμές μεταβιβαστικών πράξεων.

**Επειδή**, δεν προσκομίζονται από την προσφεύγουσα πρόσφορα στοιχεία για συγκριτική αξιολόγηση . Τέτοια δε στοιχεία δεν αποτελούν οι αναφερόμενες στην ένδικη προσφυγή αγγελίες πώλησης ακινήτων αφού, ανεξάρτητα του ότι δεν αφορούν πραγματοποιηθείσες μεταβιβάσεις ακινήτων, δεν προκύπτει ούτε ο χρόνος στον οποίον αναφέρονται οι αγγελίες αυτές ούτε η συγκεκριμένη οδός όπου βρίσκονται τα προς πώληση ακίνητα ώστε να μπορεί να κριθεί περαιτέρω αν αποτελούν πλησιόχωρα και πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία για συγκριτική αξιολόγηση με τα επίδικα.

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η με αριθμό ...../25-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου κληρονομίας, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                       | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ<br>ΠΑΡΟΥΣΑΣ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|---------------------------------|------------------|-----------------------------------|
| Οφειλόμενος φόρος               | 1.894,68€        | 1.894,68€                         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 | 947,33€          | 947,33€                           |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>      | <b>2.842,02€</b> | <b>2.842,02€</b>                  |

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α.α.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.