



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 552

Καλλιθέα 22.12.2022
αριθμός απόφασης 4037

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05.08.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. ελεπξίς/04.07.2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά συνοδευόμενης από το σημείωμα του άρθρου 49 του ν.4509/2017, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 22.04.2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 04.07.2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 12.08.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.08.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 με αριθ. ελεγχ. /04.07.2022 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά (αριθ. φακέλου /2012, αριθ. δηλ. /13.08.2012, /10.01.2013, /10.01.2013, /10.01.2013, /18.01.2013, /18.01.2013, /18.10.2013 και /18.01.2013), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 22.04.2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού **17.932,24 ευρώ**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 04.07.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθ. /29.03.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 22.04.2012. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε εκ διαθήκης κληρονόμους τα τέκνα του: ήδη προσφεύγουσα και

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, η προσφεύγουσα υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, τις με αριθ. /13.08.2012, /10.01.2013, /10.01.2013, /10.01.2013, /18.01.2013, /18.01.2013, /18.10.2013 και /18.01.2013 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, όπου δήλωσε την κληρονομιαία περιουσία, η αξία της οποίας ελέγχθηκε και ο έλεγχος εντόπισε διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιαίων ακινήτων, ως προς τα εξής περιουσιακά στοιχεία:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Οικόπεδο άρπιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 513,863 τ.μ.	15.415,89 €	20.554,52 €	5.138,63 €
2	Οικόπεδο άρπιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 503,427 τ.μ.	15.102,81 €	20.137,08 €	5.034,27 €
3	Οικόπεδο άρπιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 500,825 τ.μ.	15.024,75 €	20.033,00 €	5.008,25 €
4	Οικόπεδο άρπιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 500,035 τ.μ.	15.001,05 €	20.001,40 €	5.000,35 €
5	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Μουζακίου Δήμου Λαγανά Ζακύνθου έκτασης 4.158,087 με 59 ελαιόδεντρα	124.742,61 €	166.323,48 €	41.580,87 €
6	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 2.500,00 τ.μ. με 42 ελαιόδεντρα	75.000,00 €	100.000,00 €	25.000,00 €

7	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 600,00 τ.μ.	18.000,00 €	24.000,00 €	6.000,00 €
8	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 3.002,35 τ.μ.	90.070,50 €	150.117,50 €	60.047,00 €
9	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 2.187,45 τ.μ.	65.623,50 €	87.498,00 €	21.874,50 €
10	Το ½ ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης (ΕΙΧ) με αριθμό κυκλοφορίας, εργοστασίου κατασκευής Mercedes τύπου diesel 2996 cc και 1 ^η ς άδειας κυκλοφορίας 2009 (σε ακινησία)	1.500,00 €	7.000,00 €	5.500,00€
11	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου σε 454.039 μετοχές της ανώνυμης και μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αθηνών με την επωνυμία «.....»	865.963,84 €	865.852,37 €	-111,47 €
	Αξία λοιπών περιουσιακών στοιχείων	3.272.603,50 €	2.837.122,39 €	
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	4.138.567,34 €	4.318.639,74 €	180.072,40 €
	Μείον έξοδα κηδείας	0,00 €	750,00 €	750 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	4.138.567,34 €	4.317.889,74 €	179.322,40 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκε ανακρίβεια της φορολογητέας ύλης και το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 4.317.889,74 ευρώ αντί της δηλωθείσας φορολογητέας αξίας των 4.138.567,34 ευρώ, ήτοι διαφορά 179.322,40 ευρώ, επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία επιδόθηκε στην υπόχρεη την 06.07.2022.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή και παράλειψης της Διοικήσεως που αφορά την ένδικη υπόθεση, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλημμελής αιτιολογία της από 04.07.2022 Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής – παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της οικείας πράξης καταλογισμού φόρου. Η Φορολογική Αρχή δεν εξειδικεύει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των συγκρινόμενων ακινήτων (έκταση, μορφολογία εδάφους, απόσταση από θάλασσα ή το κέντρο της πόλης ή τον κεντρικό οδικό άξονα, την πρόσοψη σε οδό, τη δυνατότητα ανέγερσης κτισμάτων) και τα συγκεκριμένα εκείνα στοιχεία βάσει των οποίων υπερέχει ή μειονεκτεί η ιδιοκτησία της σε σχέση με αυτά, ενώ όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της από 04.07.2022 έκθεσης ελέγχου, τα δήθεν επικαλούμενα από πλευράς της φορολογικής αρχής, συγκριτικά στοιχεία, περιορίζονται επί της ουσίας σε μία μεταβίβαση ανά θέση ακινήτου, η οποία αποτελεί και το μοναδικό κριτήριο προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων της. Όσον δε αφορά το κείμενο στη θέση «.....» οικόπεδο ιδιοκτησίας της έκτασης 2.187,45 τ.μ., ο έλεγχος δεν αναφέρεται σε κανένα απολύτως συγκριτικό ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αγοραία αξία των ακινήτων της περιοχής και προσδιορίζεται καθόλα αυθαίρετα και αβάσιμα η αξία αυτού στο ποσό των ογδόντα ευρώ ανά τ.μ. Εξίσου αόριστα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του με αριθμό κυκλοφορίας οχήματος, βασιζόμενος σε πληροφορίες και έρευνα στο διαδίκτυο, τα στοιχεία της οποίας ουδόλως προσδιορίζει.

- Αυθαίρετο και μη νόμιμο της κρίσεως της φορολογικής αρχής ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων και του οχήματος ιδιοκτησίας της – παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της οικείας πράξης καταλογισμού φόρου. Η φορολογική αρχή για κανένα από τα υπό κρίση ακίνητα δεν εξειδίκευσε την ακριβή του θέση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ή την μορφολογία του . Σημειωτέον δε ότι κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, ήτοι κατά το έτος 2012, η αγορά των ακινήτων ήταν σχεδόν ολοκληρωτικά αδρανής λόγω της οικονομικής κρίσης που έπληττε τη χώρα, γεγονός που δικαιολογεί απόλυτα τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιών ακινήτων στο προσδιορισθέν δυνάμει των υποβληθεισών από πλευράς της, δηλώσεων φόρου κληρονομιάς. Επιπλέον τονίζει ότι η κληρονομιαία περιουσία ανερχόταν σε ιδιαίτερα μεγάλο ύψος, ήτοι σε ποσό μεγαλύτερο των τεσσάρων εκατομμυρίων ευρώ, ο δε φόρος κληρονομιάς που προέκυψε δυνάμει αυτών ανερχόταν στο ιδιαίτερος υψηλό ποσό των τριακοσίων εβδομήντα χιλιάδων τριακοσίων πενήντα έξι ευρώ και εβδομήντα τριών λεπτών, το οποίο και καταβλήθη εξ ολοκλήρου από πλευράς της. Ως εκ τούτου, ουδένα λόγο είχε να επιχειρήσει να εμφανίσει αξία υποδεέστερη της πραγματικής για τα υπό κρίση ακίνητα δεδομένου ότι το ποσό φόρου από την καταβολή του οποίου θα απαλλασσόταν ήταν ελάχιστης αξίας σε σχέση με το συνολικά προσδιορισθέν και καταβληθέν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

.....

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.»

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18».

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

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

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

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

α.
β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιουργήσε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

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

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

«Επαρκής αιτιολογία

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

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

«Βάρος απόδειξης

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

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

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

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου,, την 22.04.2012, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων ακινήτων το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του έγινε όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή δεν εξειδικεύει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των συγκρινόμενων ακινήτων (έκταση, μορφολογία εδάφους, απόσταση από θάλασσα ή το κέντρο της πόλης ή τον κεντρικό οδικό άξονα, την πρόσοψη σε οδό, τη δυνατότητα ανέγερσης κτισμάτων) και τα συγκεκριμένα εκείνα στοιχεία βάσει των οποίων υπερέχει ή μειονεκτεί η ιδιοκτησία της σε σχέση με αυτά, και εξίσου αόριστα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του με αριθμό κυκλοφορίας οχήματος, βασιζόμενος σε πληροφορίες και έρευνα στο διαδίκτυο, τα στοιχεία της οποίας ουδόλως προσδιορίζει.

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 04.07.2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας των εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού ακινήτων που βρίσκονται στη Ζάκυνθο ο έλεγχος απέστειλε προς την Δ.Ο.Υ. Πύργου το με αριθ./19.11.2021 Δελτίο Πληροφοριών.

Εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ Πύργου σε απάντηση του ως άνω Δελτίου απέστειλε την από 28.03.2022 έκθεση ελέγχου, το περιεχόμενο της οποίας ενσωματώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 28.03.2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

«ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα εν λόγω οικόπεδα βρίσκονται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού και η αξία του προσδιορίζεται με τα συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα Βιβλία της Δ.Ο.Υ Πύργου, ήτοι:

- 1)/09-06-2010 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση «.....» της Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου εκτάσεως 1,003,73μ² και εκτιμήθηκε οριστικά προς 80 ευρώ/μ².
- 2)/23-06-2012 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση «.....» εντός σχεδίου Δήμου Λαγανά Ζακύνθου εκτάσεως 3.335,82μ² και εκτιμήθηκε οριστικά προς 122 ευρώ/μ².
- 3)/10-01-2011 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Μουζακίου Δήμου Λαγανά Ζακύνθου, εκτάσεως 500,44μ² και εκτιμήθηκε οριστικά προς 80 ευρώ/μ².

4)/13 μεταβιβάσθηκε οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Αμπελοκήπων Ζακύνθου εκτάσεως 821,16μ² και εκτιμήθηκε οριστικά προς 100 ευρώ/μ².»

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία καθώς επίσης τον χρόνο και την θέση των κρινόμενων προσδιόρισε την αγοραία τους αξία με ημερομηνία 22.04.2012 ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας
1	Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 513,863 τ.μ. με αξία 80 ευρώ
2	Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 503,427 τ.μ. με αξία 80 ευρώ
3	Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 500,825 τ.μ. με αξία 80 ευρώ
4	Οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο στη θέση «.....» ορίων Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 500,035 τ.μ. με αξία 80 ευρώ
5	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Μουζακίου Δήμου Λαγανά Ζακύνθου έκτασης 4.158,087 με 59 ελαιόδεντρα με αξία 80 ευρώ
6	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 2.500,00 τ.μ. με 42 ελαιόδεντρα με αξία 80 ευρώ
7	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 600,00 τ.μ.
8	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 3.002,35 τ.μ. με αξία 100 ευρώ
9	Οικόπεδο στη θέση «.....» εντός οικισμού Κοινότητας Αμπελοκήπων Ζακύνθου έκτασης 2.187,45 τ.μ. με αξία 80 ευρώ

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Πύργου έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό της αξίας των υπό κρίση ακινήτων συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της και είναι πρόσφορα, ως προς το χρόνο πραγματοποίησης των μεταβιβάσεων, τη θέση και το είδος των ακινήτων και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου τυγχάνουν αβάσιμοι.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η φορολογική αρχή δεν κάνει οποιαδήποτε αναφορά στα ειδικότερα στοιχεία των ακινήτων, πλην όμως δεν προσδιορίζει με συγκεκριμένο τρόπο ούτε τα χαρακτηριστικά εκείνα των κληρονομιαιών ακινήτων που θα διαφοροποιούσαν την αξία τους σε σχέση με τα ακίνητα που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, ούτε το λόγο και το βαθμό επιρροής των χαρακτηριστικών αυτών στην αξία των ακινήτων. Ως εκ τούτου, ο προκείμενος ισχυρισμός αορίστως προσβάλλεται.

Επειδή η προσφεύγουσα αμφισβητεί την αξία του ελέγχου ωστόσο πέραν της απλής αναφοράς της ότι τα συγκριτικά στοιχεία της φορολογικής αρχής δεν είναι πρόσφορα για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων της, δεν προσκομίστηκε από την πλευρά της κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της δεν τεκμηριώνονται και απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ακόμη ότι αορίστως προσδιορίστηκε η αξία του με αρ. κυκλοφορίας επιβατικού οχήματος (ΕΙΧ), στο ποσό των 14.000,00 ευρώ. Ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.46) η αξία του ως άνω οχήματος προσδιορίστηκε αφού ελήφθησαν υπόψη τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του, τα οποία επιδρούν στην προσδιορισθείσα αξία του κατά το χρόνο φορολογίας (2012), και συγκεκριμένα ότι το επίδικο όχημα είναι εργοστασίου κατασκευής MERCEDES, τύπου DIEZEL

2996CC και άδειας πρώτης κυκλοφορίας το 2009 (σε ακινησία) σύμφωνα με τα κρατούντα στην αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων (κατόπιν συλλογής πληροφοριών και έρευνας στο διαδίκτυο). Σημειώνεται επίσης ότι με όμοιο τρόπο προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο και η αξία του επίσης κληρονομιαίου οχήματος με αριθμ. (ΕΙΧ επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης) εργοστασίου κατασκευής MERCEDES τύπου ml350 3498CC και άδειας 1^{ης} κυκλοφορίας το 2006 στο ποσό των 15.000 ευρώ, ποσό ίδιο με την αξία που προσδιόρισε στην δήλωσή της η προσφεύγουσα, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε με αυθαίρετο τρόπο την αξία των κληρονομιαίων οχημάτων και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 04.07.2022 έκθεση ελέγχου υποθέσεων κεφαλαίου (φόρος κληρονομιάς) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05.08.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση της με αριθ. elenxis/04.07.2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 22.04.2012.

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

Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. elenxis/04.07.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	388.288,97 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	370.356,73 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	17.932,24 €
Επιεικέστερη κύρωση	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.932,24 €

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.