



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1751

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατοίκου, ως κληρονόμου της Αγγελίνας (ημερομηνία θανάτου 11.11.2014), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατοίκου εν ζωή, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. /26.5.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου (αριθμ. φακέλου Θ/2014, αριθμ. δήλωσης/2015), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26.5.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 19.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου της του (ημερομηνία θανάτου 11.11.2014), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /26.5.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου (αριθμ. φακέλου Θ/2014, αριθμ. δήλωσης/2015) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 11.11.2014), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 2.605,16 €, πλέον 2.572,07 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 5.177,23 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της (ημερομηνία θανάτου 11.11.2014), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω προσδιορίστηκε εσφαλμένα η αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και ειδικότερα ότι λήφθηκαν υπόψη μη πρόσφορα ακίνητα για τον υπολογισμό της αξίας αυτής λόγω μη συνεκτίμησης της πορείας της κτηματαγοράς (χρονικής απόστασης).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερὰ Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2014 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης): **«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.»**

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2014 (έτος θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομουμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 11.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομουμένης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): **«Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 11.11.2014, ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Α. Αγοραία αξία. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και **συνεκτιμώνται ιδίως** τα στοιχεία εκτίμησης **των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών** ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς **και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο**, το οποίο ασκεί **ουσιώδη** επίδραση στη διαμόρφωση της **αγοραίας** αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο. Β. Αντικειμενική αξία. 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. **Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών**, μετά από εισήγηση επιτροπών [...]. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) [...], β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών. 3. [...]. Γ. Μικτό σύστημα. 1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές, στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται **χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο**, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των **κτισμάτων** εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του **οικοπέδου ή γηπέδου**, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του **άρθρου 9** και της **ενότητας Α' του άρθρου αυτού**. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομειώσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού. 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας

κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους. 4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής. 5. [...]. 6. Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου. 7. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1062222/198/0013/ ΠΟΛ.1079/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «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 των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις: Α. Όσες αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10 ενότητα Β' του Νόμου 2961/2001). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα [...] είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα [...] (άρθρο 14 παρ. 3 του Νόμου 2579/98). Β. Αυτές που αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10 ενότητα Α' του Ν. 2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α.Νόμου 1521/1950). Γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10 ενότητα Γ' του Νόμου 2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομειώσής τους που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του. 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.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «Με την αριθ. 1062222/198/0013/27.7.2004 ΠΟΛ.1079 εγκύκλιό μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου. Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις: 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 η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας). β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./26.6.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 3-5): «...**A. Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου επιφανείας με διώροφη οικία 136,04 τ.μ.**: Το εν λόγω ακίνητο [...] βρίσκεται στη θέση «.....» του οικισμού «.....» της νήσου, περιοχή στην οποία δεν έχει εφαρμοσθεί κατά το χρόνο φορολογίας 11.11.2014 το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των οικοπέδων και ως εκ τούτου για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου κατά τον έλεγχο λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 και συγκεκριμένα τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία: 1. Με την υπ' αριθ. δήλωση φόρου γονικής παροχής/δωρεάς Ζ...../2009/24.11.2009 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 96,00 τ.μ. στη θέση «.....» οικισμού προς 90,00 € / τ.μ. 2. Με την υπ' αριθ. δήλωση φόρου γονικής παροχής/δωρεάς Ζ406/2010/21.12.2010 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 81,33 τ.μ. στη θέση «.....» οικισμού προς 100,00 € / τ.μ. 3. Με την υπ' αριθ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου (χρησικτησία) ΦΜΑ 372/03/10.10.2003 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 50,00 τ.μ. στη θέση «.....» οικισμού προς 60,00 € / τ.μ. Το κρινόμενο οικόπεδο βρίσκεται **στην ίδια θέση** και με τα τρία συγκριτικά στοιχεία, είναι πιο κοντά όμως ως προς το τρίτο (από πληροφορίες που συλλέξαμε) σε σχέση με τα άλλα δύο που δεν έχουμε αρκετά στοιχεία. Επιπλέον, πλεονεκτεί χρονικά και ως προς τα τρία συγκριτικά (περισσότερο πρόσφορο χρονικά ως προς τα πρώτα δύο και λιγότερο ως προς το τρίτο). Εάν λάβουμε υπόψη το μέσο όρο των ανωτέρω

συγκριτικών, η αξία ανά τετραγωνικό μέτρο υπολογίζεται στα 83,00 €, ενώ, εάν λάβουμε υπόψη μας ότι το 3^ο συγκριτικό στοιχείο είναι το πιο πρόσφορο λόγω θέσης σε σχέση με τα άλλα δύο και το προσαυξήσουμε λόγω χρόνου φορολογίας, η αξία ανά τ.μ. ανέρχεται σε 80,00 € / τ.μ. Για τους λόγους αυτούς ο έλεγχος όρισε την αξία του ακινήτου **80,00 € / τ.μ.** Επομένως, η αξία του προαναφερόμενου ακινήτου προσδιορίσθηκε ως εξής: Αξία Οικοπέδου: 224,40 τ.μ. x 80,00 € / τ.μ. = 17.952,00 € αντί της δηλωθείσας 11.220,00 € ανακριβής. Στην εν λόγω περιοχή με την υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2021/07.06.2021 [...] απόφαση Υ.Ο. τέθηκε σε ισχύ το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων από 01.01.2022 και λαμβάνοντάς το υπόψη (ΠΟΛ.1079/2004 και ΠΟΛ.1129/2004) η συνολική αξία του οικοπέδου (μόνο ως προς τη γη) βάσει του ΕΝΤΥΠΟΥ 3 Υπολογισμού Αξίας Οικοπέδου ανέρχεται σε 51.389,90 €, ήτοι **229,01 € / τ.μ.** Επειδή από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι η αντικειμενική αξία **51.389,90 €** (κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής του συστήματος) είναι **κατά πολύ μεγαλύτερη** από την προσδιορισθείσα αξία με βάση τα συγκριτικά στοιχεία **17.952,00 €**, τότε η αξία ελέγχου βάσει συγκριτικών στοιχείων ορίσθηκε στα 17.952,00 €, όπως αυτή προκύπτει από τα βιβλία συγκριτικών στοιχείων της περιοχής. Αξία κτισμάτων: Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41α του Ν. 1249/82 [...] ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας της κατοικίας που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία και βρίσκεται σε περιοχή, όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, γίνεται με το έντυπο Κ2 (ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ). Κόστος Εκκίνησης (420,00 x 1,20=504,00) x Ισοδύναμη Ανοιγμένη Επιφάνεια 136,04 τ.μ. x Συντελεστής Μεγέθους (α. μέχρι και 200 τ.μ.) 1,00 x Συντελεστής Τρόπου Κατασκευής και Εξοπλισμού (δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης) 0,95 x Συντελεστής αποπεράτωσης (αποπερατωμένο ή θεωρείται από το νόμο αποπερατωμένο) 1,00 x Συντελεστής Παλαιότητας (51 και άνω χρόνια) 0,30 = 19.540,79 €. Συνολική αξία ακινήτου: 17.952,00 € + 19.540,79 € = 37.492,79 €. **Β. Προσδιορισμός αξίας οικοπέδου επιφανείας 207,30 τ.μ.:** Ο υπολογισμός της αξίας του εν λόγω οικοπέδου έγινε **με τον ίδιο τρόπο** ως το 1^ο ακίνητο. Επομένως η αξία υπολογίσθηκε ως εξής: Αξία Οικοπέδου: 207,30 τ.μ. x **80,00 € / τ.μ.** = 16.584,00 € αντί της δηλωθείσας 10.365,00 € ανακριβής. Αντικειμενική Αξία: (κατά την πρώτη εφαρμογή). Στην εν λόγω περιοχή με την υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2021/07.06.2021 [...] απόφαση Υ.Ο. τέθηκε σε ισχύ το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων από 01-01-2022 και λαμβάνοντάς το υπόψη (ΠΟΛ.1079/2004 και ΠΟΛ.1129/2004) η συνολική αξία του οικοπέδου (μόνο ως προς τη γη) βάσει του ΕΝΤΥΠΟΥ 3 Υπολογισμού Αξίας Οικοπέδου ανέρχεται σε 50.634,32 €, ήτοι **244,25 € / τ.μ.** Επειδή από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι η αντικειμενική αξία **50.634,32 €** (κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής του συστήματος) είναι **κατά πολύ μεγαλύτερη** από την προσδιορισθείσα αξία με βάση τα συγκριτικά στοιχεία **16.584,00 €**, τότε η αξία ελέγχου βάσει συγκριτικών στοιχείων ορίζεται στα 16.584,00 €, όπως αυτή προκύπτει από τα βιβλία συγκριτικών στοιχείων της περιοχής. [...]. Επιπλέον, παρατίθεται ακόμη ένα συγκριτικό στοιχείο που προέκυψε μετά από έρευνα στο Υποθηκοφυλακείο Αστυπάλαιας, το οποίο είναι χρονικά και τοπικά πρόσφορο: Η υπ' αριθ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου ΦΜΑ/27-11-2012, με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 150,32 τ.μ. στη θέση «.....» προς 93,13 € / τ.μ. και συντάχθηκε το υπ' αριθ./5.12.2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου [...]. Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκομίζει τα με αριθμό/30.12.2022 και/30.12.2022 συμβόλαια πώλησης ακινήτων, τα οποία αφορούν πώληση οικοπέδου έκτασης 300,08 τ.μ. με κτίσμα 137,62 τ.μ. και πώληση οικοπέδου έκτασης 305,80 τ.μ. με τίμημα 25.000 € και 15.000 € αντιστοίχως, τα οποία υποστηρίζει ότι αποτελούν πιο πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία. Ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, διότι **τα συγκριτικά στοιχεία**

που προσκομίζει βρίσκονται σε διαφορετικό οικισμό από τον κρινόμενο. Ειδικότερα, αυτά βρίσκονται στον οικισμό «.....», ενώ τα κρινόμενα στον οικισμό «.....» Η διαφορά στις αξίες φαίνεται και από την τιμή ζώνης που ισχύει βάσει αντικειμενικού από 1/1/22, στον οικισμό «.....» η τιμή ζώνης είναι 1.450 €, ενώ στον οικισμό «.....» 2.150 €. Τέλος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων ακινήτων ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο η θέση, η έκταση, ο χρόνος φορολογίας, αλλά και ο αντικειμενικός προσδιορισμός κατά το πρώτο έτος εφαρμογής (ΠΟΛ.1129/2004, ΠΟΛ.1079/2004), στοιχεία που επιδρούν στη διαμόρφωση αξίας, ώστε να είναι δίκαιη, αντικειμενική και να μην απέχει από την πραγματικότητα. Σημειώνεται εδώ η αντικειμενική αξία των κρινόμενων (51.389,90 € και 50.634,32 €) κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής του (1/1/2022) είναι κατά πολύ μεγαλύτερη από την αξία τους με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας (17.950,00 € και 16.584,00 €). [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω προσδιορίστηκε εσφαλμένα η αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και ειδικότερα ότι λήφθηκαν υπόψη μη πρόσφορα ακίνητα για τον υπολογισμό της αξίας αυτής λόγω μη συνεκτίμησης της πορείας της κτηματαγοράς (χρονικής απόστασης).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Από τον επικαλούμενο και προσκομιζόμενο αποδεικτικώς από την προσφεύγουσα δείκτη τιμών κατοικιών αστικών περιοχών για τα έτη 1993-2022 της Τράπεζας της Ελλάδος δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα, αφιστάμενη (διαφορετική, εν προκειμένω χαμηλότερη) της προσδιορισθείσας από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου βάσει συγκριτικών στοιχείων, πραγματική-αγοραία αξία **των συγκεκριμένων υπό κρίση κληρονομιαίων ακινήτων** κατά την ημερομηνία θανάτου της ως άνω κληρονομούμενης (11.11.2014, κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), αφού η εμφανιζόμενη στον δείκτη διακύμανση των τιμών των κατοικιών δε σημαίνει κατ' ανάγκη ότι ισχύει και για τα χρησιμοποιηθέντα εν προκειμένω από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου συγκριτικά στοιχεία και κατ' επέκταση και για τα δύο ως άνω υπό κρίση κληρονομιαία ακίνητα, αλλά απλώς αποτυπώνει τη **γενική τάση** των τιμών των κατοικιών σε ολόκληρη τη χώρα, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί για την εξαγωγή συμπερασμάτων και τη διενέργεια υπολογισμών σε καθεμιά **συγκεκριμένη** περίπτωση και επομένως να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι αξίες των χρησιμοποιηθέντων εν προκειμένω από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου συγκριτικών στοιχείων και κατ' επέκταση και των δύο ως άνω υπό κρίση κληρονομιαίων ακινήτων της κατά την ως άνω κρίσιμη ημερομηνία ήταν αντίστοιχα μειωμένες, κατ' αναλογία της αποτυπωμένης στον εν λόγω δείκτη διακύμανσης.

Εξάλλου, **β)** τόσο το πρώτο όσο και το δεύτερο συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου είναι **εγγύτερα τόσο κατά χρόνο** (και άρα επίκαιρα-11.2009 και 12.2010 έναντι 12.2022) **όσο και κατά τόπο** σε σχέση με τα δύο επικαλούμενα από την προσφεύγουσα (σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 5 της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. πρωτ./26.6.2023 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...τα συγκριτικά στοιχεία που προσκομίζει βρίσκονται σε διαφορετικό οικισμό από τον κρινόμενο») και **επομένως είναι προσφορότερα**

σε σχέση με τα τελευταία. Ως εκ τούτου, ορθά κατά νόμον (ήτοι νόμω βάσιμα) ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου βάσισε επί των πρώτων (των χρησιμοποιηθέντων από αυτόν) τις προσδιορισθείσες από αυτόν αξίες των ως άνω υπό κρίση κληρονομιαίων ακινήτων -και μάλιστα σε ύψος αισθητά κατώτερο ακόμα και από το μέσο όρο αυτών, ήτοι ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα, αφού συνεκτίμησε και το τρίτο συγκριτικό στοιχείο, που είναι πιο απομακρυσμέ-νο χρονικά σε σχέση με τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα-, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη και τα διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ.1079/2004 και 1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004 εγκυκλίου του Υφυπουργού Οικονομικών, που οδηγούσαν σε αξίες υπερδιπλάσιες (σχεδόν τριπλάσια για το πρώτο εκ των ως άνω υπό κρίση κληρονομιαίων ακινήτων και τριπλάσια για το δεύτερο εξ αυτών) των προσδιορισθεισών βάσει των χρησιμοποιηθέντων συγκριτικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μην προσδιορίσει τον τελικώς επιβληθέντα ΦΚληρ βάσει των εγκυκλίων αυτών.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 19.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου της του (ημερομηνία θανάτου 11.11.2014), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /26.5.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου (αριθμ. φακέλου Θ /2014, αριθμ. δήλωσης /2015).

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαφορά κύριου φόρου	2.605,16 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	2.572,07 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.177,23 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /2023/26.5.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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