



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

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

Καλλιθέα, 08 / 12 / 2023

Αριθμός απόφασης: 2106

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2016, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 2.560,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 2.439,00 €, ήτοι σύνολο προς καταβολή **4.999,00 €**.

Ιστορικό

Ο προσφεύγων κατέστη κληρονόμος του θανόντος (την 06-04-2016) θείου του, σύμφωνα με το με αριθ. πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, και υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών η με αριθ. σχετική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Με την με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001 όπως ισχύει. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα στοιχεία στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος διαπίστωσε διαφορά για ένα οικοπέδο της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος 1.200 τ.μ. στη θέσηστον οικισμόκαι σύμφωνα με το σχετικό διαθέσιμο συγκριτικό στοιχείο, προέβη στον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου στο ποσό των 114.000 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 40.000,00 ευρώ και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, στο οποίο ανταποκρίθηκε κι ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις απόψεις του και τις αντιρρήσεις του προσφεύγοντος, προέβη τελικώς στον προσδιορισμό της αξίας του ως άνω ακινήτου στο ποσό των 91.200,00 ευρώ και στην έκδοση της ως άνω με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2016.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή και να επανεξετασθεί η σχετική προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Ο επιπλέον φόρος που καταλογίστηκε ήταν άδικος καθώς ήταν υπερβολική η αξία του οικοπέδου που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, καθώς με το από τοπογραφικό διάγραμμα του πολιτικού μηχανικού, προκύπτει ότι η έκταση του ως άνω οικοπέδου ανέρχεται σε 1.341,96 τ.μ. εκ των οποίων τα 82,55 τ.μ. βρίσκονται εντός οικισμού και τα 1.259,41 τ.μ. εκτός οικισμού, ήτοι διαπιστώνεται ότι εσφαλμένα είχε χαρακτηριστεί από την φορολογική αρχή εντός οικισμού καθώς το μεγαλύτερο μέρος αυτού είναι εκτός οικισμού. Η αντικειμενική του αξία σήμερα αλλά και κατά τον χρόνο θανάτου είναι μικρότερη από αυτή που έχει υπολογίσει ο έλεγχος και συγκεκριμένα σύμφωνα με το φύλλο υπολογισμού ΑΑ-ΓΗΣ η αξία αυτού είναι 42 ευρώ ανά τετραγωνικό ήτοι $1.341,96 \text{ τμ} \times 42 = 56.362,32$ ευρώ.

-Είναι ελαιοστάσιο – χωράφι, βρίσκεται μακριά από κατοικημένη περιοχή και εφάπτεται του νεκροταφείου με αποτέλεσμα να μειονεκτεί και να έχει μειωμένη εμπορική αξία κι ως εκ τούτου ορθώς είχε δηλωθεί από την πλευρά του η αξία του ακινήτου στο ποσό των 40.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρ. 1, 2, 3, 6, 9 και 10 του Ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παιγνία»**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1. Επιβολή φόρου

1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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.

Άρθρο 2. Κτήση αιτία θανάτου

1.Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) **Κληρονομιά**, κληροδοσία ή τρόπο,

β)νέμηση,

γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι,

δ) αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο,

ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή [.....]

2.Η μη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1193 του Αστικού Κώδικα, δεν εμποδίζει την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3.Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομιάς και η αποδοχή της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Άρθρο 3. Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25. [.....]

Άρθρο 5. Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά. [.....]

Άρθρο 6. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου. [.....]

Άρθρο 9. Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1.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.

Άρθρο 10. Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή 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.

B. 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 αυξομειώσεως τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του

Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

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) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

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. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 41 και 41Α του Ν. 1249/1982, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 41 - Προσδιορισμός αξίας ακινήτων

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

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, [...]

Άρθρο 41^α - Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

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 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α').

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής 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 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973.

3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α. Η καταχώριση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής 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 του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές.

γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθ. **1062222/198/0013/27-07-2004 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 ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (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 αυξομείωσής 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, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. **1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004** εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «Με την αριθ. 1062222/198/0013/27-07-2004, 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 διευκρινίσεις: 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) [.....].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην **ΠΟΛ.1123/19-09-2005** με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου»:

«Με τις 1062222/198/0013/27-7-04 ΠΟΛ.1079/27.7.2004 και 1098592/315/001318-12-04 ΠΟΛ.1129/18.12.2004 εγκυκλίους μας σας είχαμε δώσει οδηγίες για το πιο πάνω θέμα με στόχο την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.

Επειδή στην υπηρεσία μας αναφέρθηκε ότι ορισμένες ΔΟΥ δεν εφαρμόζουν τις πιο πάνω διαταγές, με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, επανερχόμεθα και σας διευκρινίζουμε ότι η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις υπηρεσίες.

Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης, στην οποία κοινοποιείται το παρόν, παρακαλείται να αναθέσει στους αρμόδιους Οικονομικούς Επιθεωρητές τον έλεγχο της εφαρμογής των πιο πάνω διαταγών μας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «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 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης ο προσφεύγων ως κληρονόμος (μαζί με τον) του θανόντα την 06-04-2016, θείου του έπειτα από το με αριθ. πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, υπέβαλαν την με αριθ. δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώνοντας (στη μερίδα του) ένα οικόπεδο επιφανείας 1.200 τ.μ. στη θέσηεντός του οικισμού Με την με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001 όπως ισχύει. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα περιγραφικά

στοιχεία του ακινήτου που είχε στη διάθεση του και το σχετικό διαθέσιμο συγκριτικό στοιχείο (95,00 € / τ.μ.), προέβη στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου (στο ποσό των 114.000,00 €) και στον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου, κοινοποιώντας στον προσφεύγοντα το με αριθ. σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, στο οποίο εκείνος ανταποκρίθηκε ισχυριζόμενος ότι το εν λόγω ακίνητο βρίσκεται μακριά από την κατοικημένη περιοχή, εφάπτεται του νεκροταφείου και μειονεκτεί έναντι του συγκριτικού που ελήφθη υπόψη για ακίνητο που βρίσκεται επί δημοτικής οδού. Ο έλεγχος αφού αξιολόγησε κι έλαβε υπόψη τις απόψεις του, έκρινε την αξία του στα 76,00 € / τ.μ. (ήτοι αξία ακινήτου 90.480,00 €) και προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, προσκόμισε νέα στοιχεία, όπως το από τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού σύμφωνα με το οποίο η επιφάνεια του εν λόγω οικοπέδου έχει οριστεί στα 1.341,96 τ.μ. εκ των οποίων τμήμα αυτού έκτασης 82,55 τ.μ. βρίσκεται εντός οικισμού και η υπόλοιπη έκταση 1.259,41 τ.μ. εκτός οικισμού και συνεπώς η αντικειμενική του αξία σήμερα αλλά και κατά τον χρόνο θανάτου είναι μικρότερη από αυτή που έχει υπολογίσει ο έλεγχος και συγκεκριμένα σύμφωνα με το φύλλο υπολογισμού ΑΑ-ΓΗΣ η αξία αυτού είναι 42 ευρώ ανά τετραγωνικό ήτοι 1.341,96 τμΧ42=56.362,32 ευρώ. Επίσης αναφέρει ότι είναι ελαιοστάσιο – χωράφι, βρίσκεται μακριά από κατοικημένη περιοχή και εφάπτεται του νεκροταφείου με αποτέλεσμα να μειονεκτεί και να έχει μειωμένη εμπορική αξία κι ως εκ τούτου ορθώς είχε δηλωθεί από την πλευρά του η αξία του ακινήτου στο ποσό των 40.000,00 €.

Επειδή, κατά το χρόνο που εξετάζεται η υπόθεση ενώπιον της Υπηρεσίας μας για την περιοχή, στην οποία φαίνεται να βρίσκεται το υπό κρίση οικόπεδο, έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών (σχετική η υπ' αριθμ. 57732 ΕΞ 2021/ 18.5.2021 (ΦΕΚ Β' 2375/7.6.2021) κοινή απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών), ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Πατρών με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ έγγραφο της υπηρεσίας μας, όπως προβεί σε υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας για το υπό κρίση ακίνητο, σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία που υφίστανται στο αρχείο τους, και όπως εν συνεχεία επαναπροσδιορίσει την φορολογητέα αξία του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υπ' αριθ. ΠΟΛ.1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005 εγκυκλίους.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσίας μας, η Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Πατρών όπως αναφέρεται στο με αριθ. πρωτ. έγγραφο, λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία της ενδικοφανούς προσφυγής, προέβη στον επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του εν λόγω ακινήτου επιφάνειας 1.341,96 τ.μ., τμήμα του οποίου 82,55 τ.μ. βρίσκεται εντός οικισμού και τμήμα 1.259,41 τ.μ. βρίσκεται εκτός οικισμού, σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση και καθορισμό ορίων οικισμού, (βάσει της), ως εξής:

-Τμήμα εκτός οικισμού επιφάνειας 1.259,41 τ.μ. (Χ 42,00 €) σύμφωνα και με το έντυπο Α.Α-ΓΗΣ, αξία: **52.895,22 €**

-Τμήμα εντός οικισμού επιφάνειας 82,55 τ.μ. βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού, αξία: **3.863,34 €**

-Τμήμα εντός οικισμού 82,55 τ.μ. (Χ 76,00 €) βάσει συγκριτικών στοιχείων, αξία: **6.273,80 €**

Κατόπιν εφαρμογής των οδηγιών των ΠΟΛ. 1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005 εγκυκλίων, η αξία του εντός οικισμού τμήματος του ακινήτου προσδιορίζεται στο ποσό των **5.068,57 €** (3.863,34 + 6.273,80 / 2).

Ήτοι η συνολική φορολογητέα αξία του εν λόγω ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των **57.963,79 €**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση η τελικώς φορολογητέα αξία προσδιορίζεται ως εξής :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
Οικόπεδο στη θέση	40.000,00	91.200,00	57.963,79	17.963,79
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	40.000,00	91.200,00	57.963,79	17.963,79
Έξοδα κηδείας	720,00	720,00	720,00	0,00
ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	39.280,00	90.480,00	57.243,79	17.963,79

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 06-04-2016), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών (αριθμ. φακέλου Θ-....., αριθμ. δήλωσης).

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΚληρ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	40.000,00	91.200,00	57.963,79	17.963,79
Έξοδα κηδείας	720,00	720,00	720,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	39.280,00	90.480,00	57.243,79	17.963,79
Αναλογούν φόρος	464,00	3.024,00	1.362,19	898,19
Φόρος βάσει δήλωσης	464,00	464,00	464,00	0,00
Διαφορά φόρου	0,00	2.560,00	898,19	898,19
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ		2.439,00	449,10*	449,10
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0.00	4.999,00	1.347,29	1.347,29

(*Σημειώνεται ότι επί του οφειλόμενου ως άνω φόρου υπολογίζονται και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., οι οποίοι ανέρχονται σε 0,73% μηνιαίως και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.