



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 29-01-2024

Αριθμός απόφασης: 189

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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).

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./06-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2021, της Προϊσταμένης του
5. Την ως άνω πράξη της Προϊσταμένης του
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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./06-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ποσού 4.923,21€, πλέον πρόσθετος φόρος του αρ. 58 ν. 4987/2022, 2.461,60€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 7.384,81€.

Δυνάμει της με αρ./17-02-2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης το διατάχθηκε η διενέργεια τακτικού ελέγχου του φακέλου κληρονομιάς με αρ. Θ -/2021 από το αρχείο της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το περιεχόμενο της υπ' αριθμ./30-12-2021 δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε για τον φάκελο Θ -/2021 και ο έλεγχος της φορολογητέας αξίας των δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων.

Ιστορικό

Στις 09/06/2021 απεβίωσε στη ο, κάτοικος εν ζωή , επί της οδού Σύμφωνα με το με αρ./23-12-2021 πιστοποιητικό του

Ειρηνοδικείου, ο κληρονομούμενος δεν συνέταξε διαθήκη και ακολουθήθηκε η εξ αδιαθέτου διαδοχή κατά τις διατάξεις του Α.Κ.. Πλησιέστεροι συγγενείς κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου ήταν σύμφωνα με το αρ./16-06-2021 πιστοποιητικό εγγύτερων συγγενών του Δήμου, η σύζυγός του και τα τέκνα του, και Η σύζυγος με τη με αρ./2021 δήλωσή της αποποιήθηκε την επαχθείσα σε αυτή κληρονομιά και κατά συνέπεια απέμειναν μοναδικοί εξ αδιαθέτου κληρονόμοι τα τέκνα του.

Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αρ./30-12-2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς για τον φάκελο Θ-...../2021, με την οποία δήλωσε ως περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού τα κάτωθι:

α/α	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ
1	Οικόπεδο εμβαδού 232 τμ στο 76 ΟΤ του του Δήμου και επί των οδών και με τα κατωτέρω περιγραφόμενα ακίνητα:	
2	Το υπ' αρ. ισόγειο κατάστημα με πρόσοψη επί της οδού εμβαδού 56,99 τμ και μετά από τακτοποίηση, εμβαδού 59,16 τμ	97.117,06€
3	Το υπ' αρ. 3 ισόγειο κατάστημα με πρόσοψη επί της οδού εμβαδού 25,54 τμ και μετά από τακτοποίηση, εμβαδού 27,52 τμ με πατάρι εμβαδού 11,99 τμ	46.578,41€
4	Το υπ' αριθμ. 1 διαμέρισμα εμβαδού 56,89 τμ στον 1 ^ο όροφο της οικοδομής με πρόσοψη στην οδό	37.453,53€
5	Το υπ' αρ. 2 διαμέρισμα εμβαδού 85,69 τμ στον 1 ^ο όροφο της οικοδομής με πρόσοψη επί των οδών και	59.234,71€
6	Ποσοστό 50%ο εξ αδιαιρέτου από το ανωτέρω οικόπεδο που αντιστοιχεί στο δικαίωμα της καθ' ύψος επέκτασης της οικοδομής για το οποίο παρακρατήθηκε ποσοστό 100%ο εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου	5.490,69€

7	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 15.450 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της ΖΟΕ 1	50.058,00€
8	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 7.318 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος	89.941,14€
9	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 3.486 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....» με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35	60.238,08€
10	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 5.600 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....» με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35	103.849,20€
11	Ποσοστό 8/96 εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 1.617 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....» με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35	5.821,20€
12	Ποσοστό 3,363% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 10.125 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της ΖΟΕ 1.	1.225,81€
	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.500.00€

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το, διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα ακίνητα με α/α 9 έως 11, βάσει της υπ' αρ./25-11-2021 βεβαίωσης του γραφείου παρακολούθησης πολεοδομικών μελετών του Δήμου, η οποία συνυποβλήθηκε με τη δήλωση κληρονομίας, εμπίπτουν εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....», για την οποία εγκρίθηκε Ρυμοτομικό Σχέδιο με την αρ./2003 απόφαση Υπ. ΠΕ.ΧΩ.ΔΕ. με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35, χωρίς να έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής. Συνεπώς, έπρεπε

να φορολογηθούν ως οικόπεδα εκτός αντικειμενικού συστήματος των οποίων η αξία προσδιορίστηκε με συγκριτικά στοιχεία κατά τις διατάξεις του αρ. 10 ν. 2961/2001.

Προκειμένου να προσδιοριστεί η συνολική αξία των ανωτέρω οικοπέδων, που βρίσκονται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας, εστάλη σχετικό ερώτημα στη Δ.Ο.Υ., η οποία τηρεί στο αρχείο της συγκριτικά στοιχεία λόγω χωρικής αρμοδιότητας (Ν.), από την οποία διαβιβάστηκε στο το με αρ. πρωτ. /10-05-2023 δελτίο. Βάσει αυτού, ως πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο χρησιμοποιήθηκε οικόπεδο εμβαδού 250 τμ στη στην περιοχή Β' κατοικία «.....», με απόσταση από τη θάλασσα 330 μέτρα και ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35, το οποίο μεταβιβάστηκε στις 04-01-2018 με αξία προς 130,00€/τμ (αριθμός φακέλου : ΦΜΑ ... /04-01-2018).

Κατόπιν τούτου ο προσδιορισμός της αξίας με τα συγκριτικά στοιχεία έλαβε χώρα ως εξής:

Α) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 3.486 τμ

Το κρινόμενο πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας αλλά μειονεκτεί ως προς τη θέση (περίπου 600 μ απόσταση από τη θάλασσα). Πρόταση : 120,00€/τμ

Αγοραία αξία ελεγχόμενου οικοπέδου : 3.486 τμ X 120,00€ X 50% = 209.160,00€

Δηλωθείσα αξία: 60.238,08€

Β) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 5.600 τμ

Το κρινόμενο πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας και είναι ισάξιο ως προς τη θέση (περίπου 300 μ απόσταση από τη θάλασσα). Πρόταση : 150,00€/τμ

Αγοραία αξία ελεγχόμενου οικοπέδου : 5.600 τμ X 150,00€ X 50% = 420.000,00€

Δηλωθείσα αξία: 103.849,20€

Γ) Ποσοστό 8/96 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 1.617 τμ

Το κρινόμενο πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας και ως προς τη θέση (περίπου 100 μ απόσταση από τη θάλασσα). Πρόταση : 180,00€/τμ

Αγοραία αξία ελεγχόμενου οικοπέδου: 1.617 τμ X 180,00€ X 8/96 = 24.255,00€

Δηλωθείσα αξία : 5.821,20€.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην περιοχή επέκτασης του οικισμού όπου βρίσκονται τα ανωτέρω ακίνητα, από 1-1-2022 με την ΥΑ 57732/18-05-2021 (ΦΕΚ Τεύχος Β' 2375/07-06-2021) εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων ως εξής:

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ (ΣΟ) : Θ' Ζώνη : 0,37

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ (ΣΑΟ) : XXXVIIα: 0,35

ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ Θ' ΚΥΚΛΙΚΗΣ: 1.050,00€

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ: Όλοι οι δρόμοι – πλατείες έχουν Σ.Ε. : 1,00

Με βάση το αντικειμενικό σύστημα η αξία των ακινήτων προσδιορίστηκε ως εξής:

Για το οικόπεδο εμβαδού : 3.486 τμ

ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ	Σ.Α.Ο.	Τ.Ο.	Σ.Ε.	Κ	
1050	0,35	137	1,00		
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ					0,37
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ					137,00
ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ					3.486 ΤΜ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ					0,90
ΑΞΙΑ					159.034,80€ Χ 50% =79.517,40€

Για το οικόπεδο εμβαδού : 5.600 τμ

ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ	Σ.Α.Ο.	Τ.Ο.	Σ.Ε.	Κ	
1050	0,35	137	1,00	1,0	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ					0,37
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ					137,00
ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ					5.600 ΤΜ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ					0,90
ΑΞΙΑ					255.477,60€ Χ 50% =127.738,80€

Για το οικόπεδο εμβαδού : 1.617 τμ

ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ	Σ.Α.Ο.	Τ.Ο.	Σ.Ε.	Κ	
1050	0,35	137	1,00		
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ					0,37
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ					137,00
ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ					1.617 ΤΜ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ					0,90
ΑΞΙΑ					73.769,15€ Χ 8/96

	= 6.147,42€
--	-------------

Παρά την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος από την 01-01-2022 στην εν λόγω περιοχή, η φορολογική υποχρέωση είχε γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του.

Η αξία των παραπάνω ακινήτων, λόγω του ότι βρίσκονται σε περιοχή που δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, προσδιορίστηκε με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων της περιοχής. Ωστόσο, από τη σύγκριση της αξίας με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό και της αξίας βάσει συγκριτικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η προσδιορισθείσα βάσει συγκριτικών στοιχείων αξία των οικοπέδων παρουσιάζει απόκλιση μεγαλύτερη της διπλάσιας αξίας της αντικειμενικής αξίας των εν λόγω ακινήτων.

Για το λόγο αυτό και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις της αρ. 1062222/198/0013/27-07-2004 ΠΟΛ 1079 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, που αφορά οδηγίες για τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1129/2004. Βάσει των διατάξεων αυτών ορίζεται ότι σε όσες περιπτώσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος 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. Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1129/2004, η αξία των ακινήτων προσδιορίστηκε ως εξής:

Α) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 3.486 τμ

Αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 79.517,40€

Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων : 209.160,00€

Μ.Ο. : 144.338,70€

Φορολογητέα αξία : 144.338,70€

Β) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 5.600 τμ

Αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 127.738,80€

Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων : 420.000,00€

Μ.Ο. : 273.869,40€

Φορολογητέα αξία : 273.869,40€

Γ) Ποσοστό 8/96 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 1.617 τμ

Αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 6.147,42€

Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων : 24.255,00€

Μ.Ο. : 15.201,21€

Φορολογητέα αξία : 15.201,21€

Ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4897/2022 συντάχθηκε το με αρ. πρωτ. /24-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η αντίστοιχη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του επί αυτών. Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε αποστέλλοντας το με αρ. πρωτ. 1101812 ΕΙ 2023 ΕΜΠ/11.08.2023 έγγραφο υπόμνημα εντός της ορισθείσας προθεσμίας, προσκομίζοντας άλλα συγκριτικά στοιχεία που κατά τη γνώμη του είναι προσφορότερα από το συγκριτικό στοιχείο του υπ' αριθμ. πρωτ. /2023 δελτίου της Δ.Ο.Υ., ορισμένα εκ των οποίων συνεκτιμήθηκαν από τον έλεγχο. Εν τέλει, αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις απόψεις του προσφεύγοντος, αποδέχτηκε ως μειωτικούς παράγοντες της αξίας των με αρ., και κρινόμενων ακινήτων τη μεγάλη έκταση, το ποσοστό εξ αδιαιρέτου που κληρονομείται, τη μεγαλύτερη απόσταση από τη θάλασσα έναντι του συγκριτικού (των δύο πρώτων) και την ένταξη αυτών από την 01.01.2022 στο αντικειμενικό σύστημα και αναπροσάρμοσε την αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων των ακινήτων στη ως εξής:

Α) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 3.486 τμ

Αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 79.517,40€

Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων : 191.730,00€

Μ.Ο. : 135.623,70€

Φορολογητέα αξία : 135.623,70€

Β) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 5.600 τμ

Αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 127.738,80€

Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων : 364.000,00€

Μ.Ο. : 245.869,40€

Φορολογητέα αξία : 245.869,40€

Γ) Ποσοστό 8/96 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (αρ.) εμβαδού 1.617 τμ

Αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού : 6.147,42€

Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων : 22.907,50€

Μ.Ο. : 14.527,46€

Φορολογητέα αξία : 14.527,46€

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψαν τα παρακάτω αποτελέσματα:

α/α	Ακίνητα	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	Το υπ' αρ. ισόγειο κατάστημα με πρόσοψη επί της οδού εμβαδού 56,99 τμ και μετά από τακτοποίηση, εμβαδού 59,16 τμ	97.117,06€	97.117,06€

2	Το υπ' αρ. 3 ισόγειο κατάστημα με πρόσοψη επί της οδού εμβαδού 25,54 τμ και μετά από τακτοποίηση, εμβαδού 27,52 τμ με πατάρι εμβαδού 11,99 τμ	46.578,41€	46.578,41€
3	Το υπ' αριθμ. 1 διαμέρισμα εμβαδού 56,89 τμ στον 1 ^ο όροφο της οικοδομής με πρόσοψη στην οδό	37.453,53€	37.453,53€
4	Το υπ' αρ. 2 διαμέρισμα εμβαδού 85,69 τμ στον 1 ^ο όροφο της οικοδομής με πρόσοψη επί των οδών και	59.234,71€	59.234,71€
5	Ποσοστό 50% ^ο εξ αδιαιρέτου από το ανωτέρω οικοπέδο που αντιστοιχεί στο δικαίωμα της καθ' ύψος επέκτασης της οικοδομής για το οποίο παρακρατήθηκε ποσοστό 100% ^ο εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου	5.490,69€	5.490,69€
6	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 15.450 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της ΖΟΕ 1	50.058,00€	50.058,00€
7	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 7.318 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος	89.941,14€	89.941,14€
8	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 3.486 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....» με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35	60.238,08€	135.623,70€
9	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 5.600 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....» με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35. Έχει απόσταση από τη θάλασσα 730μ, χωρίς κτίσμα.	103.849,20€	245.869,40€

10	Ποσοστό 8/96 εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 1.617 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «.....» με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35. Έχει απόσταση από τη θάλασσα 415μ, χωρίς κτίσμα.	5.821,20€	14.527,46€
11	Ποσοστό 3,363% εξ αδιαιρέτου από τον αρ. αγρό εμβαδού 10.125 τμ στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Εμπίπτει εντός της ΖΟΕ 1. Έχει απόσταση από τη θάλασσα 160μ, χωρίς κτίσμα.	1.225,81€	1.225,81€
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ	8.012,79€	8.012,79€
	ΣΥΝΟΛΟ	565.020,62€	791.132,70€
	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	-1.500,00€	-1.500,00€
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	563.520,62€	789.632,70€

Εν συνεχεία, συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 06-09-2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου (προσδιορισμός στοιχείων δηλώσεων κληρονομιάς ν. 2961/2001) και βάσει αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /06-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς χρόνου φορολογίας 2021, με την οποία προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος στο ποσό των 394.816,35€ έναντι της δηλωθείσας αξίας ποσού 281.760,31€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης, αναφορικά με την αξία των τριών επίμαχων ακινήτων, η οποία σύμφωνα με την εκτίμησή του ανέρχεται σε 40€/τμ (76.920,00€) για το πρώτο ακίνητο, 50€/τμ (140.000,00€) για το δεύτερο και 60,00€/τμ (8.085,00€) για το τρίτο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για την ταυτότητα, προσφορότητα, συγκρισιμότητα και επάρκεια του επιλεγέντος συγκριτικού στοιχείου (αρ. 28 παρ. 2 ν. 4987/2022 σε συνδ. με αρ. 17 ΚΔΔιαδ)
2. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή, πλάνη περί τα πράγματα ως προς την προσφορότητα συγκριτικών στοιχείων ελεγχόμενου – πλάνη περί

τα πράγματα ως προς τη σύγκριση πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων συγκριτικών στοιχείων (αρ. 10 ενοτ. Α Ν. 2961/2001). Πιο συγκεκριμένα α) εσφαλμένα απορρίφθηκαν ως απρόσφορα συγκριτικά στοιχεία εκείνα που προσκόμισε (και ιδίως το πρώτο συγκριτικό στοιχείο που αφορούσε τίμημα αντί για εκτιμηθείσα αξία μεταβίβασης), ενώ κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης και εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού έπρεπε να γίνει δεκτό ότι όλα είναι πρόσφορα, β) εσφαλμένα απορρίφθηκαν ορισμένοι παράγοντες ως μειωτικοί της αξίας των κρινόμενων ακινήτων (και ιδίως η ύπαρξη ρυμοτομούμενου τμήματος στα δύο πρώτα ακίνητα), ενώ κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης και εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού έπρεπε να ληφθούν όλοι υπόψη μειώνοντας την αγοραία αξία των κρινόμενων ακινήτων, γ) εσφαλμένα κρίθηκε ότι η αξία που προκύπτει από τις αγγελίες πώλησης είναι ίση με αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος, αφού όλες οι αγγελίες πώλησης αφορούσαν ακίνητα που πλεονεκτούν ως προς όλους τους παράγοντες σε σχέση με τα κρινόμενα, αλλά η αγοραία αξία των τελευταίων προσδιορίστηκε σε μεγαλύτερο ύψος σε σχέση με τις αγγελίες αυτές.

Επειδή σύμφωνα στο άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ: « 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 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 κληρονομουμένου».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των 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 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.

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). 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.

2. 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.

3. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1129/2004, με θέμα τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου ορίζονται τα εξής:

«Με την υπ' αριθμ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ. 1079/27.7.2004 εγκύκλιο 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) Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το ακίνητο 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 προς τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί 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 μ' 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 κληρονομιάιου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **64 Κ.Φ.Δ.:** «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 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, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή αναφορικά με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι τη μεταβίβαση του με αρ. οικοπέδου, λόγω πώλησης έναντι τιμήματος 165.000,00€, δυνάμει του υπ' αρ./29-12-2022 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, από το οποίο προκύπτει αξία πώλησής του ίση με 47,33€/τμ. Στο εν λόγω συμβόλαιο αγοραπωλησίας αναγράφεται ως αντικειμενική αξία το ποσό των 187.896,48€, διότι το ακίνητο από 01.01.2022 με την ΥΑ 5732/18-05-2021 εντάχθηκε στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας του. Ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης υπολόγισε την αντικειμενική αξία του κρινόμενου ακινήτου και αφού διαπίστωσε μεγάλη απόκλιση αυτής από την προσδιορισθείσα βάσει συγκριτικών στοιχείων, εφάρμοσε υπέρ του φορολογούμενου την ΠΟΛ 1079/2004, με την οποία προέκυψε η τελική φορολογητέα αξία του ακινήτου μειωμένη κατά μεγάλο ποσοστό έναντι της αρχικής αξίας με τα συγκριτικά στοιχεία. Συνεπώς λήφθηκε υπόψη η εν λόγω αξία για λόγους χρηστής διοίκησης κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή αναφορικά με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι τη μεταβίβαση αυτοτελούς τμήματος εμβαδού 2.000 τ.μ., του με αρ. κληροτεμαχίου, λόγω πώλησης έναντι τιμήματος 80.000,00€, δυνάμει του υπ' αρ./19-09-2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, από το οποίο προκύπτει αξία πώλησής του ίση με 40,00€/τμ. Το εν λόγω ακίνητο περιγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ως διαιρετό τμήμα αγρού. Μέχρι και τον χρόνο φορολογίας έτους 2021 παρέμεινε αγρός που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή της και δεν εντάσσεται στην περιοχή Β' κατοικίας. Λόγω του

χαρακτηρισμού του ως αγροτεμαχίου, την ένταξή του σε περιοχή εκτός σχεδίου και τη διαφοροποίησή του στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, το ακίνητο αυτό ορθά δεν κρίθηκε από τον έλεγχο ως πρόσφορο και ομοειδές με το κρινόμενο ακίνητο.

Επειδή αναφορικά με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι τη μεταβίβαση αυτοτελούς τμήματος εμβαδού 600 τ.μ., του με αρ. κληροτεμαχίου, λόγω πώλησης έναντι τιμήματος 20.000,00€, δυνάμει του υπ' αρ. /19-09-2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, από το οποίο προκύπτει αξία πώλησής του ίση με 33,33€/τμ. Το εν λόγω ακίνητο περιγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ως διαιρετό τμήμα αγρού. Μέχρι και τον χρόνο φορολογίας έτους 2021 παρέμεινε αγρός που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή της και δεν εντάσσεται στην περιοχή Β' κατοικίας. Λόγω του χαρακτηρισμού του ως αγροτεμαχίου, την ένταξή του σε περιοχή εκτός σχεδίου και τη διαφοροποίησή του στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, το ακίνητο αυτό ορθά δεν κρίθηκε από τον έλεγχο ως πρόσφορο και ομοειδές με το κρινόμενο ακίνητο.

Επειδή αναφορικά με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι τη μεταβίβαση του με αρ. κληροτεμαχίου, λόγω πώλησης έναντι τιμήματος 20.000,00€, δυνάμει του υπ' αρ. /08-12-2005 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, από το οποίο προκύπτει αξία πώλησής του ίση με 24,13€/τμ. Η αξία προεκτίμησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ανερχόταν στο ποσό των 53.000,00€ (ήτοι 63,93€). Ο έλεγχος ορθώς απέρριψε το συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο ως χρονικά απρόσφορο, λόγω του μεγάλου χρονικού διαστήματος (16 έτη) που μεσολάβησε μέχρι το χρόνο φορολογίας (έτος 2021), κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθαν μεγάλες μεταβολές στις αξίες των ακινήτων.

Επειδή αναφορικά με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι τη μεταβίβαση κατά ποσοστό 4,3625% εξ αδιαιρέτου του με αρ. κληροτεμαχίου λόγω κληρονομιάς, έναντι δηλωθείσας αξίας 40.000,00€ και εκτίμησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς 106,62€/τμ, δυνάμει της υπ' αρ. /06-12-2019 πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου Το εν λόγω κληροτεμάχιο περιλαμβάνεται στην υπ' αριθμ. /2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. με δηλωθείσα αξία 40.000,00€. Προκύπτει έτσι ότι η αξία ανά τμ του ακινήτου με χρόνο φορολογίας το έτος 2019, δηλώθηκε από τον κληρονόμο προς 106,62€. Το ακίνητο βρίσκεται στην ίδια περιοχή Β' κατοικίας «.....», έχει έκταση ανάλογη των κρινόμενων (8.600 τμ), κληρονομείται κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου και έχει απόσταση από τη θάλασσα περίπου 920 τμ. Συνεπώς ορθώς

το συγκριτικό στοιχείο κρίθηκε ως πρόσφορο και ομοειδές και με μία μικρή αναπροσαρμογή της αξίας του για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μέχρι τον χρόνο φορολογίας (2 έτη) φτάνει στο επίπεδο των αξιών ανά τμ που προσδιορίστηκαν με τον υπό κρίση έλεγχο.

Επειδή αναφορικά με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα συγκριτικό στοιχείο, ήτοι τη μεταβίβαση του με αρ. κληροτεμαχίου, λόγω κληρονομιάς έναντι δηλωθείσας αξίας 98.280,00€, και εκτίμησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς 60,00€/τμ δυνάμει της υπ' αρ./10-09-2008 πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου Ο έλεγχος ορθώς απέρριψε το συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο ως χρονικά απρόσφορο, λόγω του μεγάλου χρονικού διαστήματος (16 έτη) που μεσολάβησε μέχρι το χρόνο φορολογίας (έτος 2021), κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθαν μεγάλες μεταβολές στην αγορά ακινήτων.

Επειδή, αναφορικά με τις από 15/12/2022, 04/08/2023 και 01/06/2023 αγγελίες πώλησης ακινήτων επιφάνειας 780 τμ, 2.250 και 510 τμ αντίστοιχα στην ίδια περιοχή και με αξίες 96,15€/τμ, 97,78€/τμ και 98,04€/τμ αντίστοιχα, ο έλεγχος συνεκτίμησε τις αξίες αυτές, οι οποίες είναι σχεδόν ισάξιες με τις τιμές που τελικά προσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφορικά με τους παράγοντες που δύνανται να επηρεάσουν την αξία των κρινόμενων ακινήτων σε σχέση με το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τους κατά μερική αποδοχή των ενστάσεών του.

Επειδή, το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο, ήτοι: α) στις 04-01-2018 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφάνειας 250 τ.μ. στη στην περιοχή Β' Κατοικία «.....» με απόσταση από τη θάλασσα 330 μ και ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35 και η αξία του προσδιορίστηκε προς 130,00€/τ.μ., είναι ομοειδές τόσο χρονικά, αφού αφορά πολύ κοντινή χρονική περίοδο (έτος 2018 αντί του 2021 στην προκειμένη περίπτωση), όσο και τοπικά, αφού είναι παραθαλάσσιο οικόπεδο και βρίσκεται στην ίδια περιοχή. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού

φορολογητέας αξίας ακινήτων, χρησιμοποίησε συγκριτικά στοιχεία από μεταβιβάσεις επαχθούς ή χαριστικής αιτίας που έχουν οριστικοποιηθεί, είναι καταχωρημένα στο Βιβλίο Τιμών Ακινήτων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και είναι διαθέσιμα σε κάθε ενδιαφερόμενο πολίτη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-09-2023 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ/06-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	4.923,21€	4.923,21€

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΦΔ	2.461,60€	2.461,60€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.384,81€	7.384,81€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.