



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

20/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1528

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός, αριθ. κατά της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 25-01-2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 3.908,12 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 1.954,06 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.862,18 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα ως εκ διαθήκης (με τη με αριθ. /2014 ιδιόγραφη διαθήκη) κληρονόμος του συζύγου της (ΑΦΜ), ο οποίος απεβίωσε την, υπέβαλε από κοινού με τους λοιπούς κληρονόμους τις με αριθ. /13 και /14 αρχικές δηλώσεις και τις με αριθ. /14 και /17 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../13), με τις οποίες δήλωσε μεταξύ άλλων την επικαρπία των κάτωθι περιουσιακών στοιχείων:

- 1) Οικοδομής κτισμένη σε οικόπεδο 1.230,36 τ.μ. στη Αττικής στην 4^η Π.Ε. στην θέση στο ΟΤ επί των οδών (πρώην) και αποτελούμενη από:

- Υπόγειο 49,55 τ.μ. κύριο χώρο (τακτοποιημένο με το ν. 3843/2010)
- Ισόγειο 44,98 τ.μ. κύριο χώρο
- Ισόγειο κλειστό ημιυπαίθριο χώρο κύριας χρήσης 11,20 τ.μ. (τακτοποιημένο με το ν. 3843/2010)
- Ισόγεια αποθήκη 6,45 τ.μ. και ισόγεια αποθήκη 3,75 τ.μ.
- Χώρο στάθμευσης ανοιχτό- στεγασμένο 38,47 τ.μ.
- Πρώτο όροφο 60,07 τ.μ. κύριο χώρο κατοικίας
- Ημιυπαίθριο χώρο κλειστό 11,20 τ.μ. κύριας χρήσης

συνολικής αξίας οικοπέδου $221.464,80 \times 4/10 = 88.585,92$ € και συνολικής αξίας οικοδομής $194.279,40 \times 4/10 = 77.711,76$ €.

- 2) Τυφλού οικοπέδου, μη άρτιου και μη οικοδομήσιμου, εκτάσεως 939,90 τ.μ. στο Αττικής στην θέση στα ΟΤ και εντός των ορίων Δήμου εντός σχεδίου, συνολικής αξίας $112.788,00 \times 4/10 = 45.115,20$ €.

Δυνάμει της με αριθμό/02-10-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ., διενεργήθηκε έλεγχος των ως άνω δηλώσεων σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001.

Κατά τον χρόνο φορολογίας, δεν είχε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (ν. 1249/1982) στις ως άνω περιοχές και ως εκ τούτου για τον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω ακινήτων ο έλεγχος έλαβε υπόψη αρχικά τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

α) Για το ακίνητο στο

- Τη με αριθ. /16-10-2023 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.181,95 τ.μ. στο ΟΤ προς 178,00 €/ τ.μ.
- Τη με αριθ. /03-07-2013 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 503,83 τ.μ. στην ίδια περιοχή με το ως άνω συγκριτικό προς 178,00 €/ τ.μ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τον χρόνο φορολογίας, την θέση και την έκταση του κρινόμενου ακινήτου προσδιόρισε την αξία του σε 170,00 €/ τ.μ., ήτοι 63.913,20 € (4/10 X 939,90 τ.μ. X 170,00 €/τ.μ.).

β) Για το ακίνητο στην

- Τη με αριθ. /26-06-2012 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 943,30 τ.μ., στο Ο.Τ. στην θέση, επί της οδού και εκτιμήθηκε οριστικά προς 650,00 €/ τ.μ.. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τον χρόνο φορολογίας, την θέση και την έκταση του κρινόμενου ακινήτου προσδιόρισε την αξία του σε 650,00 €/ τ.μ., ήτοι 319.893,60 € (4/10 X 1.230,36 τ.μ. X 650,00 €/τ.μ.).

Ο έλεγχος τελικά, λαμβάνοντας υπόψη την από 01-01-2022 εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην ως άνω περιοχή (.....) της και σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. /27-7-2004 ΠΟΛ. 1078/2004 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1129/2004 προσδιόρισε την αξία του ακινήτου σε 427,59 €/τ.μ., ήτοι 210.436,85 € (526.089,63 € X 4/10).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολική φορολογητέα αξία ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	337.514,51 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	478.162,44 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Εσφαλμένη εκτίμηση / Υπολογισμός αξίας κληρονομιάων ακινήτων.** α) Το ακίνητο στο Κορωπί εσφαλμένα αναφέρεται ως οικόπεδο καθώς κατά τον χρόνο της κληρονομιάς δεν ήταν άρτιο και οικοδομήσιμο ενώ επιπλέον ήταν τυφλό. Επιπλέον, τα συγκριτικά που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο είναι αόριστα καθώς το πρώτο βρίσκεται σε άλλο ΟΤ από το δικό της ενώ για το δεύτερο συγκριτικό αναφέρεται ότι βρίσκεται στην ίδια περιοχή δίχως ωστόσο αυτή να προσδιορίζεται. Επιπλέον, για κανένα συγκριτικό δεν αναφέρεται

κανένα άλλο σχετικό χαρακτηριστικό. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το εν λόγω ακίνητο είναι οικοπέδο τότε θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η έκταση μετά την κύρωση της πράξης εφαρμογής η οποία είναι πολύ μικρότερη καθώς θα διέλθει δημόσιος δρόμος μέσα από το οικοπέδο της που θα μειώσει πολύ την αξία. β) Το ακίνητο στη είναι αγροτεμάχιο και εσφαλμένα αναφέρεται ως οικόπεδο καθώς δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής της περιοχής. Η δηλωθείσα αξία ήταν απολύτως εύλογη δεδομένου ότι πλησιάζει και την αξία που προέκυψε κατά το έτος 2022 οπότε η περιοχή εντάχθηκε στο σύστημα αντικειμενικών αξιών. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο το οποίο προφανώς αποτελεί μεμονωμένη και εξαιρετική περίπτωση. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το εν λόγω ακίνητο είναι οικόπεδο τότε θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η έκταση μετά την κύρωση της πράξης εφαρμογής η οποία είναι πολύ μικρότερη.

- **Παραβίαση των αρχών της χρηστής Διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αναλογικότητας και της καλής πίστης.** Η φορολογική αρχή όφειλε να ελέγξει κατά τον χρόνο της δήλωσης την δηλούμενη αξία των ακινήτων και να κάνει τον απαιτούμενο έλεγχο καθώς η εκτίμηση της αξίας δέκα χρόνια μετά δημιουργεί τεράστια δυσκολία στην ίδια να αποδείξει την αξία των ακινήτων. Επιπλέον, η επιβολή πρόσθετου φόρου δέκα χρόνια μετά την δήλωση δημιουργεί τεράστιο οικονομικό πρόβλημα στην ίδια που πίστευε ότι δεν είχε κάποια οικονομική οφειλή.
- **Έλλειψη νόμιμης (ειδικής και εμπεριστατωμένης) αιτιολογίας.** Στην προσβαλλόμενη πράξη δεν προσδιορίζεται επαρκώς και με σαφήνεια πως προκύπτει η αξία των κληρονομιαίων ακινήτων. Για την εκτίμηση του αγροτεμαχίου στο αναφέρονται μόνο δύο μεταβιβάσεις οικοπέδων εκ των οποίων το πρώτο βρίσκεται σε άλλο ΟΤ από το δικό της ενώ δεν αναφέρεται και κάποιο άλλο χαρακτηριστικό του όπως πχ αν είναι άρτιο ή οικοδομήσιμο. Για την εκτίμηση του ακινήτου στη λαμβάνεται υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο μόνο μια μεταβίβαση χωρίς να προσδιορίζονται τα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 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 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.*

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 κληρονομούμενου. ...*

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 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 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 αυξομείωσης 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται 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 απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

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 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.

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1129/2004:

«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 ή 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 εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./02-10-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2013) του κληρονομούμενου, με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις Η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος, υπέβαλε από κοινού με τους λοιπούς κληρονόμους τις με αριθ./13 και/14 αρχικές δηλώσεις και τις με αριθ./14 και/17 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../13), με τις οποίες δήλωσε μεταξύ άλλων την επικαρπία των κάτωθι ακινήτων:

1) Οικοδομής κτισμένη σε οικοπέδο 1.230,36 τ.μ. στη στην 4^η Π.Ε. στην θέση στο Γ ΟΤ επί των οδών (πρώην) καιαποτελούμενη από:

- Υπόγειο 49,55 τ.μ. κύριο χώρο (τακτοποιημένο με το ν. 3843/2010)
- Ισόγειο 44,98 τ.μ. κύριο χώρο
- Ισόγειο κλειστό ημιυπαίθριο χώρο κύριας χρήσης 11,20 τ.μ. (τακτοποιημένο με το ν. 3843/2010)
- Ισόγεια αποθήκη 6,45 τ.μ. και ισόγεια αποθήκη 3,75 τ.μ.
- Χώρο στάθμευσης ανοιχτό- στεγασμένο 38,47 τ.μ.
- Πρώτο όροφο 60,07 τ.μ. κύριο χώρο κατοικίας
- Ημιυπαίθριο χώρο κλειστό 11,20 τ.μ. κύριας χρήσης

συνολικής αξίας οικοπέδου $221.464,80 \times 4/10 = 88.585,92 \text{ €}$ και συνολικής αξίας οικοδομής $194.279,40 \times 4/10 = 77.711,76 \text{ €}$.

2) Τυφλού οικοπέδου, μη άρτιου και μη οικοδομήσιμου, εκτάσεως 939,90 τ.μ. στοΑττικής στην θέση στα ΟΤ και εντός των ορίων Δήμου εντός σχεδίου, συνολικής αξίας $112.788,00 \times 4/10 = 45.115,20 \text{ €}$.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, δεν είχε εφαρμογή στις εν λόγω περιοχές το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση των ως άνω ακινήτων έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονική παροχής και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της αξίας του ως άνω ακινήτου στη δεν είναι πρόσφορο καθώς επίσης και ότι ο έλεγχος χρησιμοποίησε μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο δίχως να προσδιορίζονται τα χαρακτηριστικά αυτού, ενώ η δηλωθείσα αξία ήταν απολύτως εύλογη δεδομένου ότι πλησιάζει και την αξία που προέκυψε κατά το έτος 2022 οπότε η περιοχή εντάχθηκε στο σύστημα αντικειμενικών αξιών. Επιπλέον, επικαλείται το με αριθ./23-12-2014 συμβόλαιο δωρεάς, το με αριθ./2015 συμβόλαιο δωρεάς εν ζωή και την από 14-01-2015 έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης, σύμφωνα με τα οποία η προσδιορισθείσα αξία ομοειδών ακινήτων είναι πολύ χαμηλότερη από αυτήν που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή, για το ακίνητο στη ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη με αριθ. /26-06-2012 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 943,30 τ.μ., στο Ο.Τ. στην θέση επί της οδού προς 650,00 €/ τ.μ.. Ο έλεγχος αφότου συνεκτίμησε ότι το κρινόμενο πλεονεκτεί χρονικά αλλά μειονεκτεί ως προς την έκταση καθότι είναι μεγαλύτερο του συγκριτικού, προσδιόρισε την αξία του σε 650,00 €/ τ.μ., ήτοι 319.893,60 € ($4/10 \times 1.230,36 \text{ τ.μ.} \times 650,00 \text{ €/τ.μ.}$).

Επειδή, από 01/01/2022 εφαρμόστηκε στην εν λόγω περιοχή το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. /27-7-2004 ΠΟΛ. 1078/2004 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1129/2004, εφόσον η απόκλιση μεταξύ των αντικειμενικών αξιών και της προσδιορισθείσας αξίας βάσει των συγκριτικών είναι μεγαλύτερη του διπλάσιου, η αξία του ακινήτου προσδιορίζεται στον μέσο όρο των δύο ανωτέρω τιμών και ως εκ τούτου η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε τελικά από τον έλεγχο σε 427,59 €/ τ.μ., ήτοι 210.436,85 € ($4/10 \times 1.230,36 \text{ τ.μ.} \times 427,59 \text{ €/τ.μ.}$).

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, τα στοιχεία εκτίμησης πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από άλλες μεταβιβάσεις ή κτήσεις αιτία δωρεάς ή θανάτου και προσδιόρισε την αξία του υπό κρίση ακινήτου, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1078/2004 και ΠΟΛ.1129/2004, λόγω της από 01-01-2022 εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων στην περιοχή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, το με αριθ. /23-12-2014 συμβόλαιο δωρεάς με το οποίο προσδιορίζεται αξία ακινήτου-αγροτεμαχίου 500,00 τ.μ. που βρίσκεται στο Δήμο και στην κοινότητα στη θέση "....." και επί της οδού, δεν είναι πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο γιατί πρόκειται για αγροτεμάχιο, εκτός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου, εκτός ορίων οικισμού και είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο σύμφωνα με τους όρους δόμησης της περιοχής. Επιπλέον, το με αριθ. /2015 συμβόλαιο δωρεάς εν ζωή της συμβολαιογράφου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πρόσφορο χρονικά συγκριτικό στοιχείο, καθώς είναι μεταγενέστερο του χρόνου επαγωγής της κληρονομιάς, ενώ για κανένα από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προκύπτει εάν οι αξίες έχουν κριθεί οριστικά. Ομοίως, η με αριθ. /14-01-2015 Έκθεση Αναγκαστικής Κατάσχεσης Ακινήτου, με την οποία προσδιορίζεται αξία ακινήτου- αγροτεμαχίου εκτάσεως 2.263,80 τ.μ. με ισόγεια κατοικία 70 τ.μ. εντός αυτού, στη θέση «.....» στη, δεν αποτελεί πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο γιατί τα χαρακτηριστικά του εν λόγω ακινήτου είναι διαφορετικά από το κρινόμενο, ενώ όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, η αξία κατάσχεσης προσδιορίζεται όχι με αντικειμενικό τρόπο κάθε φορά, αλλά είναι συνάρτηση της οφειλής του ιδιοκτήτη του ακινήτου σε σχέση με τις προσδοκίες γρήγορης απόδοσης του χρέους στους επισπεύδοντες και ως εκ τούτου τα επικαλούμενα στοιχεία δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το οικόπεδο στο Κορωπί Αττικής δεν ήταν άρτιο και οικοδομήσιμο ενώ επιπλέον ήταν τυφλό. Επιπλέον, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο είναι αόριστα καθώς δεν αναφέρονται τα σχετικά χαρακτηριστικά τους. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το εν λόγω ακίνητο είναι οικόπεδο τότε θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η έκταση μετά την κύρωση της πράξης

εφαρμογής η οποία είναι πολύ μικρότερη καθώς θα διέλθει δημόσιος δρόμος μέσα από το οικόπεδό της που θα μειώσει πολύ την αξία.

Επειδή, για το εν λόγω ακίνητο στο ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

- Τη με αριθ./16-10-2023 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 1.181,95 τ.μ. στο ΟΤ 1033 προς 178,00 €/ τ.μ.
- Τη με αριθ./03-07-2013 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 503,83 τ.μ. στην ίδια περιοχή με το ως άνω συγκριτικό προς 178,00 €/ τ.μ.

Ο έλεγχος αφότου έλαβε υπόψη τον χρόνο φορολογίας, την θέση και την έκταση του κρινόμενου ακινήτου σε σχέση με τα συγκριτικά προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου ακινήτου σε 170 €/ τ.μ., 63.913,20 € (4/10 X 939,90 τ.μ. X 170,00 €/τ.μ.).

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό της αξίας έλαβε υπόψη ότι το κρινόμενο είναι πλησιόχωρο των συγκριτικών καθώς όλα βρίσκονται στην ίδια περιοχή (.....) του ενώ και τα δύο συγκριτικά είναι πρόσφορα χρονικά, καθώς αναφέρονται σε μεταβιβάσεις του έτους 2013. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη ότι το κρινόμενο πλεονεκτεί έναντι του πρώτου συγκριτικού ως προς το μέγεθος, καθότι είναι μικρότερο και για το λόγο αυτό πιο εμπορικό, αλλά μειονεκτεί έναντι του δεύτερου συγκριτικού ως προς το μέγεθος καθότι είναι μεγαλύτερο αλλά και επειδή είναι τυφλό. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του ακινήτου χρησιμοποιώντας ομοειδή συγκριτικά στοιχεία τα οποία είναι καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και τα οποία έχουν καταστεί οριστικά λαμβάνοντας υπόψη όλα τα χαρακτηριστικά που επηρεάζουν την αξία τους.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι εκτάσεις των υπό κρίση ακινήτων μετά την κύρωση της σχετικής πράξης εφαρμογής οι οποίες είναι πολύ μικρότερες, αβασίμως προβάλλεται καθώς χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου, ήτοι το έτος 2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από την με αριθ./09-02-2016 δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το έτος 2014, η αντικειμενική των υπό κρίση ακινήτων είναι πολύ μικρότερη από τις δηλωθείσες, ωστόσο ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α. γίνεται βάσει του ν. 4223/2013 και όχι βάσει του ν. 2961/2001, ο οποίος καθορίζει την φορολογία κληρονομιών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-12-2023 έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, είναι λεπτομερείς και εμπεριστατωμένες, καθώς αναφέρονται στα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων του ν. 2961/2001.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2013

Υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς:

	Βάσει Ελέγχου/ Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	3.908,12 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	3.908,12 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΤΟΥ ΚΦΔ	1.954,06 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.862,18 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.