



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 09 / 12 / 2024

Αριθμός απόφασης: 3341

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2019, 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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 2019, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 46.732,86 €, πλέον πρόσθετος φόρος και προσαυξήσεις ποσού 33.942,08 €, ήτοι σύνολο προς καταβολή **80.674,94 €**.

Ιστορικό

Ο προσφεύγων κατέστη κληρονόμος του θανόντος (την) πατέρα του, σύμφωνα με το με αριθ.πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Πατρών, 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. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001 όπως ισχύει. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα στοιχεία στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος, η οποία περιλάμβανε τα εξής ακίνητα:

1. Κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή σύμφωνα με τις περί οριζοντίου ιδιοκτησίας διατάξεων και κατά ποσοστό ένα δεύτερο (1/2) αδιαίρετα το με στοιχεία Β-2 διαμέρισμα του Β' ορόφου πολυκατοικίας κτισμένης σε οικόπεδο επιφάνειας 165,37 κείμενο εντός σχεδίου πόλεως Το εν λόγω διαμέρισμα έχει επιφάνεια 56,50 τ.μ., ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 85,89/1000 αδιαίρετα, πρόσοψη στην οδό πράξης του Συμβολαιογράφου

2. Οικόπεδο εντός ορίων οικισμού 3.369,40 τ.μ., άρτιο και μη οικοδομήσιμο λόγω ρυμοτομίας. Από το ως άνω οικόπεδο τμήμα 107,68τ.μ. ρυμοτομείται, ενώ το υπόλοιπο των 3.261,72 τ.μ. θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης, με πρόσωπο σε διανοιγμένες κοινόχρηστες δημοτικές οδούς και με απόσταση 170 μέτρων από τη θάλασσα.

3. Οικόπεδο εντός ορίων οικισμού 1.514,25τ.μ., άρτιο και μη οικοδομήσιμο λόγω ρυμοτομίας. Από το ως άνω οικόπεδο τμήμα επιφάνειας 821,69τ.μ, ρυμοτομείται ενώ το υπόλοιπο τμήμα 692,56τ.μ. θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης, απέχει δε 250 μέτρα από τη θάλασσα.

4. Οικόπεδο εντός ορίων οικισμού1.473,40 τ.μ., με πρόσωπο επί της, άρτιο και μη οικοδομήσιμο. Από το ως άνω οικόπεδο τμήμα επιφάνειας 171,54 τ.μ. ρυμοτομείται και το υπόλοιπο τμήμα των 1.301,86 τ.μ. θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης.

5. Οικόπεδο εντός ορίων οικισμού3.519,07 τ.μ., με πρόσωπο σε διανοιγμένη κοινόχρηστη οδό, άρτιο και μη οικοδομήσιμο. Από το ως άνω οικόπεδο τμήμα επιφάνειας 742,46 τ.μ. ρυμοτομείται και το υπόλοιπο τμήμα των 2.776,61 τ.μ. χωρίζεται σε 2 τμήματα επιφάνειας 1-285,44 τ.μ. και 1.491,17 τ.μ., τα οποία θα καταστούν οικοδομήσιμα μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης.

6. Οικόπεδο εντός ορίων οικισμού387,32 τ.μ. με πρόσωπο σε όριο απαλλοτρίωσης γραμμής, σε απόσταση 92 μέτρων από την θάλασσα, άρτιο και μη οικοδομήσιμο. Από το ως άνω οικόπεδο τμήμα 17,79 τεμ. ρυμοτομείται και το υπόλοιπο τμήμα των 369,53 τ.μ., θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης.

7. Οικόπεδο εντός ορίων οικισμού82,18 τημ. με πρόσωπο σε όριο απαλλοτρίωσης γραμμής σε απόσταση 130 μέτρων από την θάλασσα, άρτιο και μη οικοδομήσιμο. Από το ως άνω οικόπεδο τμήμα 8,66 τ.μ. ρυμοτομείται κα το υπόλοιπο τμήμα των 73,52 τ.μ., θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης.

8. Ακίνητο εντός ορίων οικισμού και τμήμα 101,47 τ.μ. εκτός σχεδίου πόλεως, μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, σε απόσταση 140 μέτρων από τη θάλασσα με πρόσωπο σε όριο απαλλοτρίωσης γραμμής

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται εντός των ορίων του οικισμού ο έλεγχος έλαβε υπόψη την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που συντάχθηκε κατόπιν αποστολής του με αριθ. πρωτ.σχετικού Δελτίου Πληροφοριών.

Παρά την επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος από 1/1/2022 στην περιοχή της, στην ελεγχόμενη υπόθεση, η φορολογική υποχρέωση είχε γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στην συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίστηκαν με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω και αν κατά τον χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι αξίες που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής να είναι διαφορετικές από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής.

Για το λόγο αυτό και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης τέθηκαν σε εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1078/2004 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, που αφορά οδηγίες για τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στην φορολογία κεφαλαίου, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1129/2004, σύμφωνα με τις οποίες «σε όσες περιπτώσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλάσιου 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».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή του και να επανεξετασθεί η σχετική προσβαλλόμενη πράξη, με σκοπό να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς που αφορούν στα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε η Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αξίας των οικοπέδων με α/α 3, 4, 5, 6, 7 και 8. Και ειδικότερα:

- Μη ομοειδές το ακίνητο με α/α 3 με το συγκρινόμενο ακίνητο εμβαδού 2.766,06 τμ, με τιμή 130 €/τμ, (δήλωση ΦΜΑ). Το υπό κρίση οικόπεδο είναι περικλειστο ενώ το συγκρινόμενο ακίνητο έχει πρόσωπο σε δημόσια οδό.

- Το οικόπεδο με α/α 4 η Δ.Ο.Υ. ισχυρίζεται πως πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας. Το συγκρινόμενο οικόπεδο μεταβιβάστηκε το 2018 με τιμή 190 €/τμ (Δήλωση ΦΜΑ). Από το βιβλίο τιμών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκύπτει ότι άλλα τρία ομοειδή οικόπεδα μεταβιβάστηκαν το 2019 με τιμή 190 € (Δηλώσεις: Ζ). Η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί γιατί η αξία του υπό κρίση ακινήτου που μεταβιβάστηκε εντός του 2019 δεν προσδιορίστηκε στην τιμή των 190,00 ευρώ.

- Το οικόπεδο με α/α 5, μειονεκτεί λόγω μεγαλύτερης έκτασης και είναι μη οικοδομήσιμο με το συγκρινόμενο οικόπεδο 2.482,34 τμ μεταβιβάσθέν το 2015 με τιμή 60 €/τμ (Δήλωση ΦΜΑ). Η Δ.Ο.Υ. αγνοεί μεταβίβαση οικοπέδου οικοδομήσιμου 269,94 τμ το 2019 με τιμή 70 €/τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ) και εκτινάσσει την αξία του υπό κρίση ακινήτου στα 120 ευρώ ανά τ.μ..

- Τα οικόπεδα με α/α 6, 7 και 8 που είναι μικρού εμβαδού και ασήμαντου αγοραστικού ενδιαφέροντος, είναι συγκρινόμενα με οικόπεδο 269,94 τ.μ. που μεταβιβάστηκε το 2019 με τιμή 70 €/τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ) και ομοίως η φορολογική αρχή με τα ανωτέρω ακίνητα προσδιορίζει αξία ανά τετραγωνικό μεγαλύτερη από αυτή του συγκριτικού στοιχείου.

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 Τυχερά Παίγνια», 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 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.

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, 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 τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το «πρόσφορο» των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου 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 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 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 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 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 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 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, 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 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) [.....].»

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** εγκυκλίου 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 το άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου 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 το άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου 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 την) του θανόντος την, πατέρα του, έπειτα από το με αριθ.πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Πατρών, υπέβαλε την με αριθ.δήλωση φόρου κληρονομιάς. 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 έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα στοιχεία στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος και προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων του.

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται εντός των ορίων του οικισμού ο έλεγχος έλαβε υπόψη την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που συντάχθηκε κατόπιν αποστολής του με αριθ. πρωτ.σχετικού Δελτίου Πληροφοριών.

Παρά την επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος από 1/1/2022 στην περιοχή της, στην ελεγχόμενη υπόθεση, η φορολογική υποχρέωση είχε γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στην συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίστηκαν με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω και αν κατά τον χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι αξίες που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής να είναι διαφορετικές από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής.

Για το λόγο αυτό και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης τέθηκαν σε εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1078/2004 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, που αφορά οδηγίες για τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στην φορολογία κεφαλαίου, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1129/2004, σύμφωνα με τις οποίες «σε όσες περιπτώσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλάσιου 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».

Αναλυτικότερα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία τους ως εξής:

A/A	A. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕΡΙΔΑ:	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
-----	--	-----------------------	--------------------

1	.....	21.357,00	21.357,00
Οικόπεδα εντός ορίων οικισμού			
2	.....	67.388,00	Αξία ελέγχου οικοπέδου 3.369,40 τμ Χ 140,00 €/τμ =471.716,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 123.797,15 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επιεικέστερη αξία του ακινήτου ήτοι: 297.756,58 €(88,37€/τμ).
3	.....	45.427,50	Αξία ελέγχου οικοπέδου 1.514,25 τμ Χ 160,00 €/τμ =242.280,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 51.514,78 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επιεικέστερη αξία του ακινήτου ήτοι: 146.897,39 €(97,00€/τμ).
4	.....	44.202,00	Αξία ελέγχου οικοπέδου 1.473.40 τμ Χ 200.00 €/τμ =294.680.00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 50.125.07 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επιεικέστερη αξία του ακινήτου ήτοι: 172.402.54 (117.01€/τμ)€

5	.....	140.762,80	Αξία ελέγχου οικοπέδου 3.519,07 τμ Χ 120,00 €/τμ = 422.288,40 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 119.718,76 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 271.003,58 €(77,00€/τμ)
6	.....	19.366,00	Αξία ελέγχου οικοπέδου 387,32τμ Χ 80,00 €/τμ = 30.985,60 € Αξία Βάσει αντικειμενικού: 13.176,63 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 22.081,12 €(57,00€/τμ)
7	.....	4.109,00	Αξία ελέγχου οικοπέδου 82,18 τμ Χ 75,00 €/τμ = 6.163,50 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 2.795,76 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 6.163,50 €
8	.....	2.100,44 118,20	2.100,44 Αξία ελέγχου οικοπέδου 5,91 τμ. Χ 70,00 €/τμ = 431,70 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 251,32 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 341,51 €(57,78€/τμ)
ΣΥΝΟΛΑ		344.830,94	940.103,66

Μετά την σύνταξη και κοινοποίηση του διορθωτικού προσωρινού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μαζί με το με αριθ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την εν λόγω προσφυγή του προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς:

- Μη ομοειδές το ακίνητο με α/α 3 με το συγκρινόμενο ακίνητο εμβαδού 2.766,06 τμ, με τιμή 130 €/τμ, (δήλωση ΦΜΑ). Το οικόπεδο είναι περικλειστο, συνορεύει μόνο με ιδιοκτησίες ιδιωτών, ρέμα και παλιά σιδηροδρομική γραμμή, ενώ το συγκρινόμενο ακίνητο έχει πρόσωπο σε δημόσια οδό.
- Το οικόπεδο με α/α 4 η Δ.Ο.Υ. ισχυρίζεται πως πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας. Το συγκρινόμενο οικόπεδο μεταβιβάστηκε το 2018 με τιμή 190 €/τμ (Δήλωση ΦΜΑ). Από το βιβλίο τιμών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκύπτει ότι άλλα τρία ομοειδή οικόπεδα

μεταβιβάστηκαν το 2019 με τιμή 190 € (Δηλώσεις: Z).Ως εκ τούτου η τιμή του υπό κρίση ακινήτου θα έπρεπε να προσδιορισθεί στο εν λόγω ποσό.

- Το οικόπεδο με α/α 5, ισχυρίζεται πως μειονεκτεί λόγω μεγαλύτερης έκτασης και είναι μη οικοδομήσιμο με το συγκρινόμενο οικόπεδο 2.482,34 τ.μ. μεταβιβάσθέν το 2015 με τιμή 60,00 €/τμ (Δήλωση ΦΜΑ). Η Δ.Ο.Υ. αγνοεί επίσης μεταβίβαση οικοπέδου οικοδομήσιμου 269,94 τμ το 2019 με τιμή 70 €/τμ. (Δήλωση ΦΜΑ) και συνεπώς ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία στο ποσό των 120 ευρώ ανά τ.μ. .

- Τα οικόπεδα με α/α 6, 7 και 8 που είναι μικρού εμβαδού και ασήμαντου αγοραστικού ενδιαφέροντος, είναι συγκρινόμενα με οικόπεδο 269,94 τ.μ. που μεταβιβάστηκε το 2019 με τιμή 70 €/τμ. (Δήλωση ΦΜΑ) και ομοίως η φορολογική αρχή με τα ανωτέρω ακίνητα προσδιορίζει αξία ανά τετραγωνικό μεγαλύτερη από αυτή του συγκριτικού στοιχείου.

Επειδή, στα πλαίσια της επανεξέτασης της υπόθεσης, εστάλη από την Υπηρεσίας μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ προς τη Δ.Ο.Υ. Πατρών, με το οποίο ζητήθηκαν διευκρινίσεις ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για την συγκρισιμότητα των στοιχείων (ως προς τη θέση του συγκρινόμενου ακινήτου του πίνακα με α/α 3) που ελήφθησαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό της αξίας των ανωτέρω οικοπέδων, καθώς και για την ορθότητα των αναφερομένων από τον προσφεύγοντα συγκριτικών στοιχείων που ελήφθησαν από το βιβλίο τιμών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του.

Περαιτέρω ζητήθηκε να μας επιβεβαιώσουν για το συγκριτικό στοιχείο που ελήφθη υπόψη για τα ακίνητα του πίνακα με α/α 6, 7, 8 (Δήλωση ΦΜΑ), την οριστική τιμή του.

Επειδή, η Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Πατρών μεταβίβασε το ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας στη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προκειμένου να πάρει θέση ως προς τα συγκριτικά που χρησιμοποίησε για τον προσδιορισμό της αξίας των ανωτέρω ακινήτων χωρικής αρμοδιότητας της και η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου απέστειλε το με αριθ. πρωτ.έγγραφο, το οποίο μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. Πατρών (αριθ. πρωτ.) και στο οποίο σχετικά με τα ζητηθέντα στοιχεία εξέθεσε τις απόψεις της, ως εξής:

A) Για το οικόπεδο 1.514,25 τ.μ. στη θέση(με α/α 3 του ως άνω πίνακα), η Δ.Ο.Υ. χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο μεταβίβασης οικοπέδου έκτασης 2.766,06 τ.μ. **στην ίδια θέση**, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 130,00 €/τμ. (ΦΜΑ). Καθώς το ακίνητο πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας και πλεονεκτεί επιπλέον λόγω έκτασης, η αξία του προσδιορίζεται στα 160,00 €/τμ., ήτοι Αξία ελέγχου οικοπέδου: 1.514,25 τ.μ. Χ 160,00 € = 242.280,00 €.

B) Για το οικόπεδο 1.473,40 τ.μ. επί της(με α/α 4 του ως άνω πίνακα), η Δ.Ο.Υ. χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο μεταβίβασης οικοπέδου έκτασης 1.353,32 τ.μ. επί της η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 190,00 €/τμ (ΦΜΑ) και καθώς θεωρήθηκε πως πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας, η αξία του προσδιορίστηκε στα 200,00 / τ.μ., ήτοι Αξία ελέγχου οικοπέδου: 1.473,40 τ.μ. Χ 200,00 € = 294.680,00 €.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ομοειδή οικόπεδα μεταβιβάστηκαν το έτος 2019 με τιμή 190,00 €/ τ.μ. και προσκόμισε τα εξής συγκριτικά:

- Οικόπεδο έκτασης 1.992,40 τ.μ. στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 190,00 €/ τ.μ. (Δήλωση Z),

- Οικόπεδο έκτασης 1.968,60 τ.μ. στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 190,00 €/ τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ) και

- Οικόπεδο έκτασης 1.968,40 τ.μ. στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 190,00 €/ τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ).

Η Δ.Ο.Υ. αποδέχεται τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντα διαμορφώνοντας την αξία του οικοπέδου ως εξής: 1.473,40 τ.μ. Χ 190,00 € = 279.946,00 €.

Γ) Για το οικόπεδο 387,32 τ.μ. με πρόσωπο σε όριο απαλλοτρίωσης γραμμής σε απόσταση 92 μέτρων από την θάλασσα, (με α/α 6 του ως άνω πίνακα), η Δ.Ο.Υ. αρχικά

χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο μεταβίβασης οικοπέδου έκτασης 269,94 τ.μ. στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 70,00 €/τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ). Καθώς το ακίνητο πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας, η αξία του προσδιορίζεται στα 80,00 €/τ.μ., ήτοι Αξία ελέγχου οικοπέδου: 387,32 τ.μ. X 80,00 € = 30.985,60 €.

Δ) Για το οικόπεδο 82,18 τ.μ. με πρόσωπο σε όριο απαλλοτρίωσης γραμμής σε απόσταση 130 μέτρων από την θάλασσα, (με α/α 7 του ως άνω πίνακα), η Δ.Ο.Υ. αρχικά χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο μεταβίβασης οικοπέδου έκτασης 269,94 τ.μ. στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 70,00 €/τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ). Καθώς το ακίνητο πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας και μειονεκτεί λόγω μικρής έκτασης, η αξία του προσδιορίζεται στα 75,00 €/τ.μ., ήτοι Αξία ελέγχου οικοπέδου: 82,18 τ.μ. X 75,00 € = 6.163,50 €.

Ε) Για το οικόπεδο 5,91 τ.μ. με πρόσωπο σε όριο απαλλοτρίωσης γραμμής σε απόσταση 140 μέτρων από την θάλασσα, (με α/α 8 του ως άνω πίνακα), η Δ.Ο.Υ. αρχικά χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο μεταβίβασης οικοπέδου έκτασης 269,94 τ.μ. στην ίδια θέση, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 70,00 €/τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ). Καθώς το ακίνητο πλεονεκτεί λίγο ως προς τον χρόνο φορολογίας και μειονεκτεί λόγω μικρής έκτασης, η αξία του προσδιορίζεται στα 70,00 €/τ.μ., ήτοι Αξία ελέγχου οικοπέδου: 5,91 τ.μ. X 70,00 € = 431,70 €.

Για τα ως άνω ακίνητα (με α/α 6, 7 και 8) ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα αναφέρεται ότι το συγκριτικό στοιχείο που ελήφθη υπόψη (Δήλωση ΦΜΑ) έχει οριστική τιμή 130,00 €, ωστόσο η Δ.Ο.Υ. αναφέρει ότι εκ παραδρομής αναγράφεται στη σχετική έκθεση ελέγχου το ποσό των 130,00 €, καθώς όπως προκύπτει και από τα ανωτέρω αναφερόμενα, από τον έλεγχο ελήφθη υπόψη το ποσό των 70,00 € για τον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω οικοπέδων.

Επειδή, περαιτέρω για το οικόπεδο επιφάνειας 3.519,07 τ.μ., (με α/α 5 του ως άνω πίνακα) με πρόσωπο σε διανοιγμένη κοινόχρηστη οδό, άρτιο και μη οικοδομήσιμο, όπου τμήμα επιφάνειας 742,46 τ.μ. ρυμοτομείται και το υπόλοιπο τμήμα των 2.776,61 τ.μ. χωρίζεται σε 2 τμήματα επιφάνειας 1.285,44 τ.μ. και 1.491,17 τ.μ., τα οποία θα καταστούν οικοδομήσιμα μετά την πράξη αναλογισμού και τακτοποίησης, η Δ.Ο.Υ. χρησιμοποίησε συγκριτικό στοιχείο μεταβίβασης οικοπέδου έκτασης 2.482,34 τ.μ. στην ίδια θέση «στάση», μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά στα 60,00 €/τ.μ. (Δήλωση ΦΜΑ). Για το εν λόγω ακίνητο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μειονεκτεί λόγω μεγαλύτερης έκτασης και είναι μη οικοδομήσιμο συγκρινόμενο με το οικόπεδο 2.482,34 τ.μ. μεταβιβασθέν το 2015 και επίσης επικαλείται και συγκριτικό στοιχείο για μεταβίβαση ακινήτου εντός του έτους 2019 (Δήλωση ΦΜΑ). Ωστόσο η Δ.Ο.Υ. αφενός επέλεξε το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο καθώς θεώρησε ότι είναι ομοειδές και πρόσφορο αφετέρου σαφώς αιτιολόγησε ότι το υπό κρίση ακίνητο (με α/α 5 του ως άνω πίνακα) πλεονεκτεί ως προς τον χρόνο φορολογίας και ως προς το γεγονός ότι μπορεί να οικοδομηθεί, σε σχέση με το μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο συγκρινόμενο ακίνητο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη και τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η αξία των ακινήτων που περιλαμβάνει η σχετική προσβαλλόμενη πράξη, διαμορφώνεται ως εξής:

A/A	A. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕΡΙΔΑ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
-----	---------------------------------------	-----------------------	--------------------	----------------

1	.....	21.357,00	21.357,00	21.357,00
.....				
2	.....	67.388,00	Αξία ελέγχου οικοπέδου 3.369,40 τμ X 140,00 €/τμ =471.716,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 123.797,15 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 297.756,58 € (88,37€/τμ).	Αξία ελέγχου οικοπέδου 3.369,40 τμ X 140,00 €/τμ =471.716,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 123.797,15 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 297.756,58 € (88,37€/τμ).
3	.....	45.427,50	Αξία ελέγχου οικοπέδου 1.514,25 τμ X 160,00 €/τμ =242.280,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 51.514,78 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 146.897,39 € (97,00€/τμ).	Αξία ελέγχου οικοπέδου 1.514,25 τμ X 160,00 €/τμ =242.280,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 51.514,78 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 146.897,39 € (97,00€/τμ).
4	.....	44.202,00	Αξία ελέγχου οικοπέδου 1.473,40 τμ X 200,00 €/τμ =294.680,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 50.125,07 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 172.402,54 (117.01€/τμ)€	Αξία ελέγχου οικοπέδου 1.473,40 τμ X 190,00 €/τμ =279.946,00 € Αξία βάσει αντικειμενικού: 50.125,07 € Βάσει των παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει την επεικότερη αξία του ακινήτου ήτοι: 165.035,53 € (112,01€/τμ)€

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	344.830,94	940.103,66	931.052,78	586.221,84
Έξοδα κηδείας	-1.427,00	-1.427,00	-1.427,00	0,00
Έπιπλα και Σκεύη	712,00	712,00	712,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	344.115,94	939.388,66	930.337,78	586.221,84
Αναλογούν φόρος	20.911,59	50.438,86	49.533,78	28.622,19
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	3.706,00	3.706,00	3.706,00	0,00
Διαφορά φόρου	0,00	46.732,86	45.827,78	45.827,78
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ		33.942,08	22.913,89	22.913,89
ΠΛΕΟΝ Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 52 ΚΦΔ της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ			*	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.706,00	80.674,94	68.741,67	65.035,67

(*Σημειώνεται ότι επί του οφειλόμενου ως άνω φόρου υπολογίζονται και τόκοι του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ., 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.