



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 28.11.2024
αριθμός απόφασης 3213

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, με Α.Φ.Μ. κατοίκου κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και κατά της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως, 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με χρονολογία φορολογίας 04.02.2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 64.996,38 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 32.498,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 97.494,57 ευρώ, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010. Στο σώμα της ανωτέρω πράξης αναφέρεται ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, με ΑΦΜ που απεβίωσε την 04.02.2019. Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε, μεταξύ άλλων, εκ διαθήκης κληρονόμο ανιψιά του και ήδη προσφεύγουσα.

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, η προσφεύγουσα υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, την υπ' αριθ. κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου ...-.....), στην οποία συμπεριλαμβάνονταν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε με την έκδοση της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Ο έλεγχος, έχοντας στην κατοχή του αντίγραφο του Βιβλίου Τιμώνγια τα έτη 2011-2020, έλαβε υπόψη του πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία καθώς και τις απόψεις της προσφεύγουσας και διαπίστωσε διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιαίων ακινήτων, ως εξής:

Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
Αγρός εμβαδού 7.221,82 τ.μ. που περιέχει μια διώροφο οικοδομή με υπόγειο, συνολικού εμβαδού 1.572,09 τ.μ. ευρισκόμενο σήμερα στα τούβλα, ξενοδοχείο Γ κατηγορίας κείμενο στη θέση εντός του κατηρημένου οικισμού της Δημοτικής Ενότητας του Δήμουκαι βρίσκεται στο στάδιο των οπποπλινθοδομών. Η απόστασή του από τη θάλασσα είναι 240 μέτρα	515.040,02€ (αντικειμενική αξία) 144.436,40€ (αγοραία αξία)	515.040,02€ (αντικειμενική αξία) 469.418,30€ (αγοραία αξία)	0,00 324.981,90€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	659.476,42€	984.458,32€	324.981,90€

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε τον αναλογούντα φόρο επί της συνολικής φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας ύψους 984.458,32 ευρώ, ως κάτωθι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 (κατ. Β΄ ανιψιά)	
---	--

Φορολογητέα αξία: 984.458,32 ευρώ 30.000,00 ευρώ (αφορολόγητο όριο) 70.000,00 ευρώ X 5% = 3.500,00 ευρώ 200.000,00 ευρώ X 10% = 20.000,00 ευρώ 684.458,30 ευρώ X 20% = 136.891,66 ευρώ	160.391,66€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	95.395,28€
Οφειλόμενη Διαφορά Φόρου	64.996,38€
Πρόσθετος φόρος 58 ΚΦΔ (64.996,38 *50%)	32.498,19€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	97.494,57€

και ακολούθως εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην υπόχρεη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει άκυρη λόγω ελλειπόντων κατά νόμο αναγκαίων στοιχείων περιεχομένου, ειδικότερα δεν αναφέρει το ποσό της φορολογικής οφειλής καθώς στην προσβαλλόμενη πράξη δεν συμπεριλαμβάνονται οι παραχθέντες τόκοι, την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο που υπολογίστηκε το ποσό του φόρου καθώς και τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού του φόρου.
- Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε πλημμελώς. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ορθώς επελέγη να της κοινοποιηθεί με συστημένη επιστολή, προφανέστατα λόγω του προχωρημένου της ηλικίας της και του γεγονότος ότι δεν διαθέτει προσωπική ηλεκτρονική διεύθυνση, την οποία να μπορεί να διαχειρίζεται ατομικά με ευχέρεια και συχνότητα που να διασφαλίζει την περιέλευση σε γνώσης της έκδοσης της ανωτέρω πράξης και των εννόμων συνεπειών που αυτή συνεπάγεται για την ίδια ως ελεγχόμενη φορολογούμενη η κοινοποίησή της. Δεδομένων των ανωτέρω ανέμενε, μετά την κατάθεση των αντιρρήσεών της ότι η έκθεση οριστικού ελέγχου καθώς και η σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου θα της κοινοποιηθούν με τον αυτό τρόπο δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, μπορεί να αποφασιστεί, όπου κρίνεται απαραίτητο λόγω δυσχέρειας ψηφιακής κοινοποίησης, να γίνει κι αυτή με συστημένη επιστολή. Εξ αυτού του λόγου εφησυχάστηκε και λόγω τυχαίου γεγονότος έλαβε γνώση της προσβαλλόμενης πράξης. Η ψηφιακή κοινοποίηση σύμφωνα με τον νέο ΚΦΔ δεν είναι ορθή αφού εξακολουθεί να υπάρχει, όπου αυτό απαιτείται, η δυνατότητα κοινοποίησης με συστημένη επιστολή. Από τις ανωτέρω ενέργειες του Δημοσίου υπέστην σοβαρή βλάβη αφού δεν είχε επαρκή χρόνο προσκειμένου να αντικρούσει την προσβαλλόμενη πράξη και κατ' αυτό τον τρόπο ουσιαστικά παραβιάστηκε από το καθ' ου και εξαιτίας των ενεργειών του η δικονομική προθεσμία των 40 ημερών που παρέχονται στον φορολογούμενο και ως εκ τούτου παραβιάστηκε το δικαίωμα της ακροάσεώς της.
- Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας του επίδικου ακινήτου, η οποία δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και στα δεδομένα της αγοράς. Στο πλαίσιο του υπομνήματος που κατέθεσε επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου προσκόμισε και πρόσφορες αγγελίες από παρεμφερή ακίνητα προς πώληση, ωστόσο ο έλεγχος παρέλειψε την αξιολόγηση της πλέον πρόσφορης αγγελίας ενώ εσφαλμένα απέρριψε αγγελία που αφορά σε επίσης παρεμφερές με το ελεγχόμενο ακίνητο.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή अपαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ως ισχύει:

«Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα: α), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1.α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ (άρθρο 27 του νέου ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής:

«Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ (άρθρο 33 του νέου ΚΦΔ):

«Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή,

σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του νέου ΚΦΔ:

«Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024):

«Καταβολή φόρου

1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά τον χρόνο που προβλέπεται από τον νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας.

2. Σε περίπτωση διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ:

«Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

5. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του νέου ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

« Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης

1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του νέου ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

.....

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, περαιτέρω (ΦΕΚ Β' 2670/02.05.2024) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων,

του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α. 1068/29.04.2024 (Β` 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3

Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το

πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. ...

Άρθρο 4

.....

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά.

Άρθρο 6

Έναρξη Ισχύος

.....3. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση το άρθρο 4, το οποίο ισχύει από 9.9.2024. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10** του ως άνω νόμου που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. ...

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή 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.

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γηπέδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις

περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

5. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

6. Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **41 του ν.1249/1982**, περί «προσδιορισμού 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, όπως ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο, της πολυκατοικίας για τα διαμερίσματα, εμπορικότητα δρόμου, ύπαρξη παταριού ή υπογείου για τα καταστήματα, καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία για τα αγροτεμάχια και άλλα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου **41α του Ν. 1249/1982** για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950** 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 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, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ., Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

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 κληρονομιαίου 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 (..... «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3842/2010, σχετικά με την κατάταξη φορολογουμένων και τις φορολογικές κλίμακες, ορίζονται τα εξής:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`. Στην Α` κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο

αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β` κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ` κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β`

Κλίμακια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000,00	-	-	30.000,00	-
70.000,00	5	3.500,00	100.000,00	3.500,00
200.000,00	10	20.000,00	300.000,00	23.500,00
Υπερβάλλον	20			

.....

8. Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες παραγράφους περιλαμβάνονται και: α) ποσοστό 3% υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του β.δ. 24/9-20.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α) και β) ποσοστό 7% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3155/ 1955 (ΦΕΚ 63 Α). Η απόδοση των ποσοστών αυτών γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ως άνω Κώδικα:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπ' αριθ. κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε ως κληρονομιαία περιουσία της τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε και διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας

και αξίας ελέγχου. Ακολούθως, ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα (με ταχυδρομική επιστολή) στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένη την με αριθ. Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις απόψεις-αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες κατόπιν σχετικής αξιολόγησης από τον έλεγχο έγιναν εν μέρει δεκτές και η αξία των κληρονομαίων στοιχείων προσδιορίστηκε ως εξής:

Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Προσωρινού Ελέγχου	Αξία Οριστικού Ελέγχου	Διαφορές
Αγρός εμβαδού 7.221,82 τ.μ. που περιέχει μια διώροφο οικοδομή με υπόγειο, συνολικού εμβαδού 1.572,09 τ.μ. ευρισκόμενο σήμερα στα τούβλα, ξενοδοχείο Γ κατηγορίας κείμενο στη θέση εντός του κατηρημένου οικισμού Δημοτικής Ενότηταςκαι βρίσκεται στο στάδιο των οπποπλιθοδομών. Η απόστασή του από τη θάλασσα είναι 240 μέτρα	515.040,02€ (αντικειμενική αξία) 144.436,40€ (αγοραία αξία) (20,00 €/τ.μ.)	515.040,02€ (αντικειμενική αξία) 794.400,20€ (αγοραία αξία) (110,00 €/τ.μ.)	515.040,02€ (αντικειμενική αξία) 469.418,30€ (αγοραία αξία) (65,00 €/τ.μ.)	0,00 324.981,90€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	659.476,42€	1.387.178,19€	984.458,32€	324.981,90€

Κατόπιν προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας από τον έλεγχο στο ύψος των 984.458,32 ευρώ, προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, ως κάτωθι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 (κατ. Β' ανιψιά) Φορολογητέα αξία: 984.458,32 ευρώ 30.000,00 ευρώ (αφορολόγητο όριο) 70.000,00 ευρώ X 5% = 3.500,00 ευρώ 200.000,00 ευρώ X 10% = 20.000,00 ευρώ 684.458,30 ευρώ X 20% = 136.891,66 ευρώ	160.391,66€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	95.395,28€
Οφειλόμενη Διαφορά Φόρου	64.996,38€
Πρόσθετος φόρος 58 ΚΦΔ (64.996,38 * 50%)	32.498,19€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	97.494,57€

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει άκυρη λόγω ελλειπόντων κατά νόμω αναγκαίων στοιχείων περιεχομένου, ειδικότερα δεν αναφέρει το ποσό της φορολογικής οφειλής καθώς στην προσβαλλόμενη πράξη δεν συμπεριλαμβάνονται οι παραχθέντες τόκοι, την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο που υπολογίστηκε το ποσό του

φόρου καθώς και τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού του φόρου.

- Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε πλημμελώς. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ορθώς επελέγη να της κοινοποιηθεί με συστημένη επιστολή, προφανέστατα λόγω του προχωρημένου της ηλικίας της και του γεγονότος ότι δεν διαθέτει προσωπική ηλεκτρονική διεύθυνση, την οποία να μπορεί να διαχειρίζεται ατομικά με ευχέρεια και συχνότητα που να διασφαλίζει την περιέλευση σε γνώσης της έκδοσης της ανωτέρω πράξης και των ενόμων συνεπειών που αυτή συνεπάγεται για την ίδια ως ελεγχόμενη φορολογούμενη η κοινοποίησή της. Δεδομένων των ανωτέρω ανέμενε, μετά την κατάθεση των αντιρρήσεων της ότι η έκθεση οριστικού ελέγχου καθώς και η σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου θα της κοινοποιηθούν με τον αυτό τρόπο δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, μπορεί να αποφασιστεί, όπου κρίνεται απαραίτητο λόγω δυσχέρειας ψηφιακής κοινοποίησης, να γίνει κι αυτή με συστημένη επιστολή. Εξ αυτού του λόγου εφησυχάστηκε και λόγω τυχαίου γεγονότος έλαβε γνώση της προσβαλλόμενης πράξης. Η ψηφιακή κοινοποίηση σύμφωνα με τον νέο ΚΦΔ δεν είναι ορθή αφού εξακολουθεί να υπάρχει, όπου αυτό απαιτείται, η δυνατότητα κοινοποίησης με συστημένη επιστολή. Από τις ανωτέρω ενέργειες του Δημοσίου υπέστην σοβαρή βλάβη αφού δεν είχε επαρκή χρόνο προσκειμένου να αντικρούσει την προσβαλλόμενη πράξη και κατ' αυτό τον τρόπο ουσιαστικά παραβιάστηκε από το καθ' ου και εξαιτίας των ενεργειών του η δικονομική προθεσμία των 40 ημερών που παρέχονται στον φορολογούμενο και ως εκ τούτου παραβιάστηκε το δικαίωμα της ακροάσεώς της.
- Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας του επίδικου ακινήτου, η οποία δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και στα δεδομένα της αγοράς. Στο πλαίσιο του υπομνήματος που κατέθεσε επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου προσκόμισε και πρόσφορες αγγελίες από παρεμφερή ακίνητα προς πώληση, ωστόσο ο έλεγχος παρέλειψε την αξιολόγηση της πλέον πρόσφορης αγγελίας ενώ εσφαλμένα απέρριψε αγγελία που αφορά σε επίσης παρεμφερές με το ελεγχόμενο ακίνητο.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω ελλειπόντων κατά νόμο αναγκαίων στοιχείων περιεχομένου, σημειώνεται ότι η υπό κρίση πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 και του ΚΦΔ και περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την έκδοσή της. Περαιτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της απόοικείας έκθεσης ελέγχου, στην οποία διαλαμβάνεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της εν λόγω πράξης, η οποία σε κάθε περίπτωση συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο. Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΔ, σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε τριάντα ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου στον φορολογούμενο, ως εκ τούτου δεν απαιτείται κατά νόμον η αναφορά αυτή στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης. Επιπρόσθετα, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στην υπό κρίση πράξη δεν συμπεριλαμβάνονται οι παραχθέντες τόκοι, αναφέρουμε ότι στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης σημειώνεται ρητά ότι «*επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 52 του ΚΦΔ*», ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος. Σχετικά δε με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη αναφοράς επί της προσβαλλόμενης πράξης του τρόπου αμφισβήτησης του

φόρου, αυτός αλυσιτελώς προβάλλεται δεδομένου ότι η προσφεύγουσα προέβη σε αμφισβήτηση της εν λόγω πράξης εμπροθέσμως και παραδεκτώς με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Ως εκ των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι.

➤ Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελούς κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης σημειώνεται ότι αυτή εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής τηνκαι επιδόθηκε στην προσφεύγουσα με την διαδικασία της ηλεκτρονικής κοινοποίησης, με ανάρτηση στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα TAXISnet στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις», σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ως εξής: α) η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου αναρτήθηκε στο πληροφοριακό σύστημα TAXISnet την 07.06.2024 (ώρα 14:35:16) και ακολούθησε ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της (.....) την 07.06.2024 (ώρα 14:45:17), ενώ η ανωτέρω ανάρτηση αναγνώστηκε την 30.06.2024 (ώρα 20:10:44), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι δεν διαθέτει προσωπική ηλεκτρονική διεύθυνση αβασίμως προβάλλεται με την παρούσα. Περαιτέρω, η κοινοποίηση της ανωτέρω πράξης θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό της προσφεύγουσας και την ειδοποίησή της στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ήτοι εν προκειμένω την 17.06.2024, καθώς δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η υπό κρίση ενδικοφανής ασκήθηκε εμπροθέσμως και παραδεκτώς δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πρόκλησης σοβαρής βλάβης σε βάρος της, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

➤ Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας του υπό κρίση ακινήτου σημειώνουμε ότι κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου,την 04.02.2019, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή του επίμαχου ακινήτου, ήτοι στη θέση εντός του κατηργημένου οικισμού Δημοτικής Ενότητας, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία ακινήτων. Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φόρου Κληρονομιάς του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου, ο έλεγχος προέβη σε συγκριτικό έλεγχο λοιπών ακινήτων λαμβάνοντας στοιχεία από το Βιβλίο Τιμώνκαι θεώρησε ως πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία τα κάτωθι:

α) Αριθμός Δήλωσης ΦΜΑ

Με την ανωτέρω δήλωση φόρου μεταβίβασης μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εμβαδού 384,70.μ. που βρίσκεται στην θέση επί της οδού , με απόσταση από την θάλασσα 306 μέτρα. Η αξία εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για το ανωτέρω οικόπεδο διαμορφώθηκε στα 255,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. μειονεκτεί ως προς την έκταση διότι είναι μεγαλύτερο σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό (384,70τ.μ.), πλεονεκτεί ως προς την χρονολογία διότι η ημερομηνία φορολογίας (ήτοι η ημερομηνία θανάτου στις 04/02/2019) είναι μεταγενέστερη ως προς την ημερομηνία του συγκριτικού (2017). Ως προς την θέση, βρίσκονται και τα δύο στην θέση Δήμου

β) Αριθμός Δήλωσης

Με την ανωτέρω δήλωση φόρου δωρεάς μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και μη οικοδομήσιμο εμβαδού 630,59 τ.μ. που βρίσκεται στην θέση, με απόσταση από την θάλασσα 250 μέτρα. Η αξία εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για το ανωτέρω οικόπεδο διαμορφώθηκε στα 110,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο ακίνητο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. μειονεκτεί ως προς την έκταση διότι είναι μεγαλύτερο σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό (630,59.μ.), πλεονεκτεί ως προς την χρονολογία διότι η ημερομηνία φορολογίας (ήτοι η ημερομηνία θανάτου στις 04.02.2019) είναι μεταγενέστερη ως προς την ημερομηνία του συγκριτικού (2017). Ως προς την θέση, βρίσκονται και τα δύο στην θέση Δήμου

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία, την αρτιότητα, τη θέση, την έκταση και το χρόνο φορολογίας του εκτιμώμενου οικοπέδου προσδιόρισε την αγοραία αξία του υπό κρίση ακινήτου σε 110,00 ευρώ/τ.μ., ήτοι συνολική αξία 794.400,20 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας των 144.436,40 ευρώ=7.221,82 X 20,00).

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αυτές διατυπώθηκαν με αριθ. πρωτ. υπόμνημά της και έκρινε τα συγκριτικά στοιχεία που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα ως ακολούθως:

i. Αριθμός Δήλωσης ΦΜΑ

Με την ανωτέρω δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου μεταβιβάστηκε οικόπεδο μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο εμβαδού 1.914,32 τ.μ. που βρίσκεται στην θέση Δήμου επί της οδού Η αξία εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για το ανωτέρω οικόπεδο διαμορφώθηκε στα 60,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. μειονεκτεί ως προς την έκταση διότι είναι μεγαλύτερο σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό (1.914,32 τ.μ.) αλλά πλεονεκτεί ως προς την χρονολογία διότι η ημερομηνία φορολογίας (ήτοι η ημερομηνία θανάτου στις 04/02/2019) είναι μεταγενέστερη ως προς την ημερομηνία του συγκριτικού (2016). Ως προς την θέση, βρίσκονται και τα δύο επί της κεντρικής οδού και το συγκριτικό οικόπεδο είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο εν αντιθέσει με το κρινόμενο.

ii. Αριθμός Δήλωσης

Με την ανωτέρω δήλωση φόρου δωρεάς ακινήτου μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εμβαδού 1.053,56 τ.μ. που βρίσκεται στην θέση του Δήμου Η αξία εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για το ανωτέρω οικόπεδο διαμορφώθηκε στα 95,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. μειονεκτεί ως προς την έκταση διότι είναι μεγαλύτερο σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό (1.053,56 τ.μ.) αλλά πλεονεκτεί ως προς την χρονολογία διότι η ημερομηνία φορολογίας (ήτοι η ημερομηνία θανάτου στις 04/02/2019) είναι μεταγενέστερη ως προς την ημερομηνία του συγκριτικού (2018). Ως προς την θέση, βρίσκονται σε διαφορετική θέση αλλά και τα δύο Βόρειο-Ανατολικά της πόλης

iii. Αριθμός Δήλωσης ΦΜΑ

Με την ανωτέρω δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου μεταβιβάστηκε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εμβαδού 195,44 τ.μ. που βρίσκεται στην θέση Δήμου επί της οδού Η αξία εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για το ανωτέρω οικόπεδο διαμορφώθηκε στα 95,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. μειονεκτεί ως προς την έκταση διότι είναι μεγαλύτερο σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό (195,44 τ.μ.) και είναι ισάξιο χρονικά με

το συγκριτικό οικόπεδο. Ως προς την θέση, βρίσκονται σε πολύ κοντινή απόσταση, καθώς οι οδοί (επί της οποίας βρίσκεται το κρινόμενο οικόπεδο) και η οδός Συνεταιρισμού (επί της οποίας βρίσκεται το συγκριτικό οικόπεδο) είναι δρόμοι που τέμνονται στην αρχή τους.

iv. Αγγελία από τον ιστότοπο με ημερομηνία

Με την ανωτέρω αγγελία διατίθεται προς πώληση οικόπεδο εντός οικισμού, εκτός σχεδίου έκτασης 5.000,00 τ.μ., 150 μ. απόσταση από θάλασσα, 800 μ. από κέντρο το οποίο βρίσκεται επί της οδού και η τιμή πώλησής του είναι στα 74,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. είναι σχεδόν ισάξιο σε εμβαδό με το συγκριτικό και είναι χρονικά προγενέστερο (2019) σε σχέση με το συγκριτικό (2024). Ως προς την θέση, σύμφωνα με τα στοιχεία τοποθεσίας που αναγράφονται στην αγγελία, βρίσκονται και τα δύο επί της κεντρικής οδού και με απόσταση μεταξύ τους περί τα 175 μέτρα όπως φαίνεται παρακάτω και επιπλέον είναι και τα δύο εκτός σχεδίου, εντός οικισμού.

v. Αγγελία από τον ιστότοπο με ημερομηνία

Με την ανωτέρω αγγελία διατίθεται προς πώληση οικόπεδο εντός οικισμού, εκτός σχεδίου, άρτιο και οικοδομήσιμο, έκτασης 8.578 τ.μ , με πρόσωπο σε δημοτική οδό 80 μέτρων και η τιμή πώλησής του είναι στα 64,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο. Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. είναι σχεδόν ισάξιο σε εμβαδό με το συγκριτικό και είναι χρονικά προγενέστερο (2019) σε σχέση με το συγκριτικό (2024). Ως προς την θέση , σύμφωνα με τα στοιχεία τοποθεσίας που αναγράφονται στην αγγελία, τα δύο οικόπεδα απέχουν μεταξύ τους περί τα 300 μέτρα και είναι και τα δύο άρτια και οικοδομήσιμα.

vi. Αγγελία από τον ιστότοπο με ημερομηνία

Με την ανωτέρω αγγελία διατίθεται προς πώληση οικόπεδο, άρτιο και οικοδομήσιμο, επιφάνειας 5.586,00 τ.μ αμφιθεατρικό, στην περιοχή, με απόσταση 250 μέτρα από την θάλασσα και η τιμή πώλησής του είναι στα 35,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. είναι σχεδόν ισάξιο σε εμβαδό με το συγκριτικό και είναι χρονικά προγενέστερο (2019) σε σχέση με το συγκριτικό (2024). Ως προς την θέση, σύμφωνα με τα στοιχεία τοποθεσίας που αναγράφονται στην αγγελία τα δύο οικόπεδα απέχουν μεταξύ τους πάνω από 5 (πέντε) χιλιόμετρα καθώς το μεν κρινόμενο βρίσκεται στην πόλη, το δε συγκριτικό στην κοινότητα ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί πρόσφορο το συγκριτικό αυτό οικόπεδο.

vii. Αγγελία από τον ιστότοπο με ημερομηνία

Με την ανωτέρω αγγελία διατίθεται προς πώληση οικόπεδο στην περιοχή» άρτιο και οικοδομήσιμο, έκτασης 5.000 τ.μ, 450 μ. από θάλασσα, 3.000 μ. από το λιμάνι της και η τιμή πώλησής του είναι στα 35,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Το κρινόμενο οικόπεδο επιφάνειας 7.221,82 τ.μ. είναι σχεδόν ισάξιο σε εμβαδό με το συγκριτικό και είναι χρονικά προγενέστερο (2019) σε σχέση με το συγκριτικό (2024). Ως προς την θέση, υπάρχει απόσταση μεταξύ τους περί τα 2 (δύο) χιλιόμετρα και το συγκριτικό οικόπεδο βρίσκεται στα νότια της πόλης ενώ το κρινόμενο οικόπεδο στα βόρεια της πόλης, ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί πρόσφορο το συγκριτικό αυτό οικόπεδο.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος βασίστηκε, όπως προβλέπεται άλλωστε και από τις οδηγίες της Διοίκησης, σε ομοειδή συγκριτικά στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της φορολογικής αρχής, στην αρτιότητα, την θέση, την έκταση και το χρόνο

φορολογίας μεταβιβάσεως του εκτιμώμενου οικοπέδου. Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα συγκριτικά στοιχεία που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα με το υπόμνημά της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, τα έλαβε υπόψη του και μείωσε την αξία που προσδιορίστηκε κατά τον προσωρινό έλεγχο, ήτοι από 110,00 ευρώ/τ.μ. σε 65,00 ευρώ/τ.μ., ενώ η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκόμισε, ούτε επικαλέστηκε, κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η κρινόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή με Α.Φ.Μ. κατοίκου και την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2-1)
Φορολογητέα αξία	659.476,42	984.458,32	324.981,90
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	95.395,28	160.391,66	64.996,38
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		64.996,38	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ και τόκοι		32.498,19	32.498,19
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	95.395,28	97.494,57	97.494,57

(Ως η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.