



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, 12.02.2025
αριθμός απόφασης 299

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 **22.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου οδός, αριθ., κατά της με αριθ. /**20.09.2024** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και κατά της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ολική ακύρωση άλλως η τροποποίηση επί τα βελτίω.

6. Την από **24.10.2024** έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της από **22.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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./**20.09.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, με χρονολογία φορολογίας την 10.02.2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 7.805,13 ευρώ, πλέον τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι (άρθρο 49 ν.4509/2017) ποσού 9.366,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή **17.171,29 ευρώ**, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010.

Η ως άνω προβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 20.09.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς περιουσίας του, με ΑΦΜ, που απεβίωσε την 10.02.2013. Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει έκδοσης της με αριθ./**2024** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε κληρονόμο, μεταξύ άλλων, τον υιό του και ήδη προσφεύγοντα.

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, οι κληρονόμοι υπέβαλαν στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γ Πατρών, τις υπ' αριθ./**2014** &/**2014** κοινές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-/**2013**), στις οποίες συμπεριλαμβάνονταν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε με την έκδοση της με αριθ...../**2024** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία καθώς και τις απόψεις του προσφεύγοντος, διαπίστωσε διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιαίων ακινήτων, ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Οικόπεδο επιφάνειας 2.795,00 τ.μ. εντός οικισμούτης ΤΚ της ΔΕ με πρόσοψη σε ανώνυμες δημοτικές οδούς	55.900,00	256.956,91	201.056,91
2	Το 1/100 αδιαίρετα ενός αγροτεμαχίου επιφάνειας 4.478,00 τ.μ. με το εντός αυτού τριώροφο κτίριο στη θέση ή επί της (ισόγειο 502,20 τ.μ., α' όροφος 502,20 τ.μ., β' όροφος 170,97 τ.μ.)	7.008,77	7.008,77	0,00
3	Το 1/3 αδιαίρετα αγροτεμαχίου επιφάνειας 8.180,48 τ.μ. στην θέση εκτός σχεδίου και εκτός οικισμού της ΔΚ Είναι εντός ΓΠΣ, απέχει από την θάλασσα πάνω από 800 μ. και έχει πρόσοψη σε Επαρχιακή Οδό (Επίδικο)	—	—	—
4	Κατά το δικαίωμα της επικαρπίας οικοπέδου επιφ. 507,84 τ.μ. στην θέση στη συμβολή των οδών (έτος γέννησης επικαρπωτή 1973)	58.795,68	70.554,82	11.759,14

5	Κατά το δικαίωμα της επικαρπίας οικοπέδου επιφ. 1.005,00 τ.μ. εντός οικισμού επί ανώνυμης δημοτικής οδού (έτος γέννησης επικαρπωτή 1973)	10.050,00	60.552,66	50.502,66
6	Κατά ποσοστό 3/20 αδιάριετα αυτοκίνητο ΙΧ υπ' αριθ. μάρκας κυβικών 1.043 με αριθμό πλαισίου και ημερ. 1 ^{ης} άδειας 1.3.1996	225,00	225,00	0,00
	Συνολική αξία Ενεργητικού	131.979,45	395.298,16	263.318,71
	Μείον Παθητικό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	320,43	398,57	78,14
	Έπιπλα και σκεύη	44,93	44,93	0,00
	Προγενέστερη δωρεά (Ζ...../2009)	120.851,63	120.851,63	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	252.555,58	515.796,15	263.240,57

Κατόπιν των ανωτέρω διαφορών στην φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος η αρμόδια Φορολογική Αρχή προσδιόρισε τον αναλογούντα φόρο επί της συνολικής προσδιορισθείσας αξίας της κληρονομικής μερίδας του ύψους 515.796,15 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010, ως κάτωθι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 (κατ. Α' τέκνο) Φορολογητέα αξία: 515.796,15 ευρώ 150.000,00 ευρώ (αφορολόγητο όριο) 150.000,00 ευρώ X 1% = 1.500,00 ευρώ 215.796,15 ευρώ X 5% = 10.789,81 ευρώ	12.289,81€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	4.484,68€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	7.805,13€
Τόκοι / πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	9.366,16€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	17.171,29€

και ακολούθως η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στον υπόχρεο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της φορολογικής διοίκησης μετά την πάροδο πενταετίας – άλλως επικουρικά μετά την πάροδο δεκαετίας. Ειδικότερα αναφέρει ότι από το έτος θανάτου του κληρονομούμενου, το έτος 2013, μέχρι το έτος διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου από την Διοίκηση, το έτος 2024, έχει παρέλθει διάστημα άνω των πέντε ετών (η πενταετία εκπνέει το έτος 2018), άλλως και όλως επικουρικώς άνω των δέκα ετών (η δεκαετία εκπνέει το έτος 2023).
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου ως έκφανση της αρχής της χρηστής διοίκησης υπό τον όρο ότι δεν μπορεί ο διοικούμενος να επιβαρύνεται από τις παραλείψεις αυτής. Η Διοίκηση αφενός αμέλησε να προβεί σε εμπρόθεσμη ενέργεια ελέγχου, αφετέρου ακόμα και όταν αποφάσισε να διενεργήσει τον έλεγχο, προέβη σε εκτίμηση μιας τάχα αξίας του ακινήτου, η οποία είναι υπέρογκη και μη αληθής.
- Νόμω και ουσία αβάσιμο του ελέγχου – εσφαλμένη εκτίμηση της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου, μη ορθή εφαρμογή του άρθρου 10 του ν.2961/2001. Προς επίρρωση δε του ισχυρισμού του αναφέρει την από 19.08.2024 έκθεση εκτίμησης, η οποία συντάχθηκε από το διπλωματούχο μηχανικό και πιστοποιημένο ορκωτό ελεγκτή Φώτιο Σταυρόπουλο,

σύμφωνα με την οποία η αξία του με α/α 1 επίδικου οικοπέδου επιφάνειας 2.795,00 τ.μ. εντός οικισμού της ΔΕ κατά το έτος 2014 ανέρχονταν σε 66.000,00 ευρώ. Γίνεται μνεία ότι η υπολογιζόμενη τιμή της αξίας γης δεν είναι η ίδια για τα υπόλοιπα εκτιμώμενα οικόπεδα με Κ.Α.Ε.Κ. /0/0, /0/0 και /0 παρότι είναι όμορα και έχουν χρησιμοποιηθεί τα ίδια συγκριτικά στοιχεία, διότι αφενός η πρόσοψη εκάστου οικοπέδου (πλεονεκτούν προφανώς τα γωνιακά έναντι αυτών με πρόσοψη σε μια οδό καθώς και αυτά με πρόσοψη στην οδό έναντι των υπολοίπων οδών) και αφετέρου ότι και τα τέσσερα εκτιμώμενα οικόπεδα έχουν την ίδια μέγιστη δόμηση των 400 τ.μ., με αποτέλεσμα η αξία γης να αυξάνεται όσο μειώνεται το εμβαδόν αυτών. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση εκτίμησης ακινήτου η αξία του με α/α 5 επίδικου οικοπέδου επιφάνειας 1.005,00 τ.μ. εντός οικισμού της ΔΕ κατά το έτος 2014 ανέρχονταν σε 45.000,00 ευρώ. Γίνεται μνεία ότι η υπολογιζόμενη τιμή της αξίας γης δεν είναι η ίδια για τα υπόλοιπα εκτιμώμενα οικόπεδα με Κ.Α.Ε.Κ. και παρότι είναι όμορα και έχουν χρησιμοποιηθεί τα ίδια συγκριτικά στοιχεία, διότι αφενός η πρόσοψη εκάστου οικοπέδου (πλεονεκτούν προφανώς τα γωνιακά έναντι αυτών με πρόσοψη σε μια οδό καθώς και αυτά με πρόσοψη στην οδό έναντι των υπολοίπων οδών) και αφετέρου ότι και τα τέσσερα εκτιμώμενα οικόπεδα έχουν την ίδια μέγιστη δόμηση των 400 τ.μ., με αποτέλεσμα η αξία γης να αυξάνεται όσο μειώνεται το εμβαδόν αυτών. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελλιπής και αόριστη πέραν των νομικών πλημμελειών της αφού δεν αιτιολογεί επί της ουσίας από που προκύπτει αυτός ο τόσο μεγάλος και υπερβολικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων του.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 20.09.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ (άρθρο 27 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.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. ...».

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.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.».

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 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. ...

«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.».

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 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 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. Ι. Γ. Φωτόπουλου, 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 «ομοειδές» 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 (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση ΥΠΟΙΚ 1035820/99/Β0013/ΠΟΛ.1091/21.3.1996 «Προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα και μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία, αιτία θανάτου, δωρεάς - γονικής παροχής» ορίζονται τα εξής:

«Η αγοραία αξία διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το 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 μεταβιβαζομένων ακινήτων.....»

Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 και του άρθρου 10 του ν.δ.118/1973 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων πλησιοχώρων και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών ή από άλλα στοιχεία που είναι προσφορά και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας. Αν τα υπάρχοντα στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου.....»

Δεδομένου, ότι αποδίδουμε ιδιαίτερη σημασία στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένων την οποία θεωρούμε βασική προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή κάθε φορολογικού μέτρου, παρακολουούμε όπως:

α) όλα τα οριστικά στοιχεία μεταβίβασης των ακινήτων είτε με αντάλλαγμα, είτε λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής να καταχωρούνται υποχρεωτικά στο βιβλίο αυτό.

β) το βιβλίο να τοποθετείται σε εμφανές σημείο της ΔΟΥ, ώστε να είναι προσιτό σε όλους».

Επειδή, με το άρθρο 2 της αριθ. 57732 ΕΞ 2021/07.06.2021 (ΦΕΚ 2375/Γ Β707-06-2021 Κοινής Υπουργικής Απόφασης επεκτάθηκε η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του ν.1249/1982 σε περιοχές εντός σχεδίου πόλης ή ορίων οικισμού και καθορίστηκαν οι ζώνες, οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία, μεταξύ άλλων και στην περιοχή που βρίσκεται το υπό κρίση ακίνητο. Με την ως άνω απόφαση

ορίστηκε η ισχύς των διατάξεων αυτών από 01.01.2022, ως εκ τούτου δεν μπορούν να εφαρμοστούν για τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων ακινήτων καθώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι 10.02.2013.

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ.1079/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«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:

...

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 στην Απόφαση ΠΟΛ.1129/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«Με την αριθ. 1062222/198/0013/27.7.2004 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 οριστικά προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β) Η αξία κατά το ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά ,την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.».

Επειδή στην ΠΟΛ.1123/2005 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

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

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

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

«Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024)

«Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α` 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 & 22 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 70

Μεταβατικές διατάξεις

... 10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α` 85) σε πρώτο βαθμό.

.....

22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ` εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα. ...».

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν.2961/2001.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προβλέπονταν τα κάτωθι.

Άρθρο 62

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β)

Άρθρο 63

Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση. ...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001, που ισχύει για το υπό κρίση έτος, σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζονται τα εξής:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, ...».

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.»

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 Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000,00	-	-	150.000,00	-
150.000,00	1	1.500,00	300.000,00	1.500,00
300.000,00	5	15.000,00	600.000,00	16.500,00
Υπερβάλλον	10			

.....

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος αρχικά διαπίστωσε ότι κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, την 10.02.2023, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων ακινήτων (οικόπεδο επιφάνειας 2.795,00 τ.μ. και δικαίωμα επικαρπίας επί οικοπέδου επιφ. 1.005,00 τ.μ.), οικισμός της ΤΚ του Δήμου, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου κατά τον έλεγχο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας του όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία ακινήτων. Ειδικότερα, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 20.09.2024 έκθεση ελέγχου φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προκειμένου για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των υπό κρίση ακινήτων (οικόπεδα) ελήφθη υπόψη το εξής συγκριτικό στοιχείο: την 11.10.2010 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφάνειας 1.748,98 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμού - Τ.Κ. - Δ.Ε....., με πρόσοψη στην αντί της οριστικής τιμής των 160,00 €/τ.μ. (ΦΜΑ/2010). Περαιτέρω ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι: α) το κρινόμενο οικόπεδο έκτασης 2.795,00 τ.μ. πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης, αλλά μειονεκτεί σαφώς λόγω έκτασης, προσδιόρισε την αξία του υπό κρίση ακινήτου κατά το χρόνο φορολογίας σε 419.250,00 ευρώ (2.795,00 τ.μ. X 150,00 €/τ.μ. = 419.250,00 €) και β) το κρινόμενο οικόπεδο έκτασης 1.005,00 τ.μ. είναι εφάμιλλης αξίας με το συγκριτικό, ως εκ τούτου η αξία του κατά το δικαίωμα της ισόβειας επικαρπίας (ημερομηνία γέννησης επικαρπωτή 17.05.1973) είναι 96.480,00 ευρώ (1.005,00 X 160,00 €/τ.μ. X 6/10 = 96.480,00 €).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, όπου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων, σε απάντηση του ως άνω ΣΔΕ, υπέβαλε εμπρόθεσμα το με αριθ. Πρωτ......./28.8.2024 υπόμνημα με τις ενστάσεις - αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Κατά την εξέταση των αντιρρήσεων του προσφεύγοντος ο έλεγχος διαπίστωσε ότι με βάση τον αριθμό ΚΑΕΚ που αναφέρεται στην έκθεση εκτίμησης του πολιτικού μηχανικού, τα υπό κρίση οικόπεδα έχουν ενταχθεί από 01.01.2022 στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων που βρίσκονται μάλιστα στο όριο της ζώνης Α' της κοινότητας, που οριοθετείται από τις οδούς, και όχι στον οικισμό της Τοπικής Κοινότητας ο οποίος σήμερα και με βάση το σύστημα των ζωνών τιμών αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων οριοθετείται ανατολικότερα και δεν έχει ενταχθεί ακόμα στο αντικειμενικό σύστημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι το συγκριτικό που ελήφθη υπόψη του ελέγχου βρίσκεται πλησίον του, ως εκ τούτου ο έλεγχος εξετάζοντας εκ νέου το τηρούμενο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων που τηρείται στην Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη του τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία ακινήτων που βρίσκονται πλησίον του ως άνω ακινήτου:

A/A	Αρ. φακέλου Δ.Ο.Υ.	Τοποθεσία	Οριστική αξία
1	ΦΜΑ...../2009	Κάθετη ιδιοκτησία επιφ. 303,50 τ.μ. με ποσοστό συν/σίας στο ενιαίο οικόπεδο επιφ. 607,00 τ.μ. 500/1000 εντός οικισμού επί της οδού	154,00 €/τ.μ.
2	ΦΜΑ...../2012	Οικόπεδο επιφ. 42,39 τ.μ. επί της οδού πλησίον εντός οικισμού	169,00 €/τ.μ.
3	ΦΜΑ...../2016	Οικόπεδο επιφ. 747,51 τ.μ. επί της οδού διαγωνίως απέναντι από τονεντός οικισμού	155,00 €/τ.μ.
4	ΦΜΑ...../2019	Κάθετη ιδιοκτησία με την εντός αυτής ημιτελής οικίας επιφάνειας 303,50 τ.μ. με ποσοστό συν/σίας στο ενιαίο οικόπεδο επιφ. 607,00 τ.μ. 500/1000 εντός οικισμού επί της οδού	160,00 €/τ.μ.
5	Z...../2024	Κάθετη ιδιοκτησία επιφ. 607,60 τ.μ. με ποσοστό συν/σίας στο ενιαίο οικόπεδο επιφ. 1.361,40 τ.μ. 666,67/1000 στη θέση «.....» εντός οικισμού επί της οδού	150,00 €/τ.μ.

Από τον ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι διαχρονικά οι τιμές των ακινήτων πλησίον των κληρονομηθέντων οικοπέδων κυμαίνονται μεταξύ 150,00 €/τ.μ. και 160,00 €/τ.μ. ενώ είναι μεγαλύτερες όσο μειώνεται η έκταση αυτών. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος χρησιμοποίησε ως συγκριτικό το ακίνητο με α/α 3 του ανωτέρω πίνακα με (145,00 €/τ.μ.) εφόσον έχει μεγαλύτερη έκταση και είναι πιο κοντά στο χρόνο φορολογίας, ήτοι το έτος 2013, και αφού έλαβε υπόψη του ότι το κρινόμενο ακίνητο μειονεκτεί σαφώς λόγω έκτασης, προσδιόρισε την αξία των επίδικων ακινήτων ως ακολούθως:

α) για το οικόπεδο έκτασης 2.795,00 τ.μ., το οποίο μειονεκτεί σαφώς λόγω έκτασης, αλλά πλεονεκτεί λόγω θέσης, δεδομένου ότι είναι γωνιακό και έχει 2 προσόψεις:

αξία ελέγχου οικοπέδου 2.795,00 Χ 145,00 €/τ.μ. = 405.275,00 ευρώ

αξία βάσει αντικειμενικού 2.795,00 Χ 42 Χ 0,8569 Χ 1,08 = 108.638,81 ευρώ (Τ.Ο. = 42,00 Σ.Ο. = 0,8569 Σ. Προσ. = 1,08).

β) για το οικόπεδο έκτασης 1.005,00 τ.μ., το οποίο μειονεκτεί λόγω έκτασης:
αξία ελέγχου οικοπέδου 1.005,00 X 150,00 €/τ.μ. X6/10 (δικαίωμα επικαρπίας) = 90.450,00 ευρώ

αξία βάσει αντικειμενικού 1.005,00 X 111 X 0,458 X 6/10 = 30.655,31 ευρώ (Τ.Ο. = 111,00 Σ.Ο. = 0,458).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προχώρησε σε εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ.1129/2004, εξετάζοντας την απόκλιση μεταξύ της αντικειμενικής αξίας κατά το έτος πρώτης εφαρμογής και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας και προσδιόρισε την μέση τιμή συγκριτικών στοιχείων και αντικειμενικής αξίας:

Περιγραφή αντικειμένου φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Συγκριτικών μετά το ΣΔΕ	Αξία αντικειμενικών αξιών 1/1/2022	Τελική αξία ελέγχου (μέση τιμή συγκριτικών στοιχείων και αντικειμενικών αξιών)
Οικόπεδο επιφάνειας 2.795,00 τ.μ. εντός οικισμού της ΤΚτης με πρόσοψη σε ανώνυμες δημοτικές οδούς	55.900,00 (2.795,00 τ.μ. X 20,00 €/τ.μ.)	405.275,00 (2.795,00 τ.μ. X 141,00 €/τ.μ.)	108.638,81	256.956,91
Κατά το δικαίωμα επικαρπίας οικοπέδου επιφ. 1.005,00 τ.μ. εντός οικισμού της ΤΚ της ΔΕ επί ανώνυμης δημοτικής οδού (έτος γέννησης επικαρπωτή 1973)	10.050,00 (1.005,00 τ.μ. X 10,00 €/τ.μ.)	90.450,00 (1.005,00 τ.μ. X 150,00 €/τ.μ. X 6/10)	30.655,31	60.552,66

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της φορολογικής διοίκησης μετά την πάροδο πενταετίας – άλλως επικουρικά μετά την πάροδο δεκαετίας.
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου ως έκφανση της αρχής της χρηστής διοίκησης υπό τον όρο ότι δεν μπορεί ο διοικούμενος να επιβαρύνεται από τις παραλείψεις αυτής. Η Διοίκηση αφενός αμέλησε να προβεί σε εμπρόθεσμη ενέργεια ελέγχου, αφετέρου ακόμα και όταν αποφάσισε να διενεργήσει τον έλεγχο, προέβη σε εκτίμηση μιας τάχα αξίας του ακινήτου, η οποία είναι υπέρογκη και μη αληθής.
- Νόμω και ουσία αβάσιμο του ελέγχου – εσφαλμένη εκτίμηση της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου, μη ορθή εφαρμογή του άρθρου 10 του ν.2961/2001 – ελλιπής αιτιολογία.

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

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης σημειώνεται ότι η υπό κρίση πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 και του ΚΦΔ. Εν προκειμένω ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 10.02.2013 (χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου) και οι υπό κρίση δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκαν το έτος 2014 (ήτοι πριν την 01η.01.2015 - ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΚΦΔ για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια), και ως εκ τούτου στην κρινόμενη υπόθεση τυγχάνουν

εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες το Δημόσιο εκπίπτει του Δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Στην υπό κρίση περίπτωση, οι με αριθ./2014 &/2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Γ Πατρών το έτος 2014 και κατόπιν διενέργειας ελέγχου, δυνάμει της με αριθ./2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι ανωτέρω δηλώσεις κρίθηκαν ανακριβείς και ως εκ τούτου το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκαν οι εν λόγω δηλώσεις, ήτοι μετά την 31η.12.2024. Στην κρινόμενη υπόθεση η με αριθ./20.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς εκδόθηκε την 20.09.2024 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 23.09.2024, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκαν οι κρινόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Ως εκ των ανωτέρω δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος.

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου σημειώνεται ότι η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Σε κάθε περίπτωση η αρμόδια Φορολογική Αρχή προέβη, ως όφειλε, κατά δέσμια αρμοδιότητα και με πλήρη αιτιολόγηση, στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επιβάλλοντας φόρο κληρονομιάς, κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν κατά το έτος φορολογίας, δεν σημαίνει ότι ενεργεί κατά παράβαση του κράτους δικαίου, ειδικότερη έκφραση του οποίου αποτελεί η αρχή της χρηστής Διοίκησης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.
- Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εκτίμησης της αγοραίας αξίας του ένδικου ακινήτου σημειώνεται ότι προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των επίμαχων ακινήτων (οικόπεδα επιφάνειας 2.795,00 τ.μ. και 1.005,00 τ.μ. εντός οικισμού της ΤΚ του Δήμου), ο έλεγχος βασίστηκε, όπως προβλέπεται και από τις οδηγίες της Διοίκησης, σε συγκριτικά στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της φορολογικής αρχής, το κρινόμενο ακίνητο και το συγκριτικό είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, πρόσφορα τοπικά, βρίσκονται στην ίδια περιοχή και επιπλέον ελήφθη υπόψη η έκταση και ο χρόνος φορολογίας κατά τον προσδιορισμό της αξίας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκόμισε, ούτε επικαλέστηκε, κάποιο άλλο προσφορότερο επίσημο συγκριτικό στοιχείο (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1091/96), το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου. Άλλωστε, ο υπό κρίση έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις αντιρρήσεις του προσφεύγοντος επί του ΣΔΕ και τα προσδιοριστικά του ακινήτου στοιχεία, μείωσε την αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων και

προσδιόρισε την αξία του βάσει των αντικειμενικών αξιών καθώς διαπίστωσε ότι τα υπό κρίση οικόπεδα βρίσκονται σε περιοχή που από 01.01.2022 εντάχθηκε στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τις ανωτέρω οδηγίες της Διοίκησης, ως προς τις εκκρεμείς υποθέσεις, στην περίπτωση που οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και οι αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή. Ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση εφάρμοσε τις οδηγίες της Διοίκησης προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των υπό κρίση ακινήτων και έλαβε υπόψη του αφενός το ως άνω συγκριτικό στοιχείο της περιοχής και αφετέρου τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος από 01.01.2022.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ισχυρισμών της ελεγκτικής αρχής, αυτός τυχάνει αβάσιμος καθώς στην με ημερομηνία θεώρησης 20.09.2024 έκθεση ελέγχου παρατίθενται με σαφήνεια και πληρότητα οι διαπιστώσεις και κρίσεις του ελέγχου αλλά και η νομική βάση πάνω στην οποία στηρίζεται η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 20.09.2024 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., και την **επικύρωση** της με αριθ./20.09.2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	Δ.Ο.Υ. Πατρών - ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2-1)
Φορολογητέα αξία	252.555,58	515.796,15	263.240,57
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	4.484,68	12.289,81	7.805,13
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	4.484,68	4.484,68	0,00
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00	7.805,13	7.805,13
Τόκοι/Πρόστιμα ή Πρόσθετοι φόροι (αρ. 49 ν.4509/2017)	0,00	9.366,16	9.366,16

Συνολικό ποσό για βεβαίωση	4.484,68	21.655,97	17.171,29
-----------------------------------	-----------------	------------------	------------------

(Ως η με αριθ./20.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών)

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
α/α**

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.