



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 10/03/2025
αριθμός απόφασης 602

**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 πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας..

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε δ' αναρτήσεως στο TAXISnet στις 22-10-2024 και αναγνώσθηκε στις 05/11/2024, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού 45.621,24€ πλέον προστίμου 54.745,49€ ήτοι **100.366,73€** βάσει των διατάξεων του ν.3815/2010.

Σύντομο ιστορικό

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι: Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου γραφείου Φόρου Κληρονομιάς, σε τροποποίηση της έγγραφης εντολής μερικού ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως προς τους υπόχρεους σε φόρο κληρονόμους, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ. Παλλήνης, λόγω αλλαγής αρμόδιας υπηρεσίας ελέγχου και αλλαγής ελεγκτή λόγω συνταξιοδότησης του ελεγκτή

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος γραφείου, όσον αφορά τον έλεγχο κτήσης περιουσίας αιτία θανάτου του κληρονομούμενου ο οποίος απεβίωσε στις 03/04/2010.

Ο κληρονομούμενος όπως προκύπτει από τα βιβλία διαθηκών του Πρωτοδικείου Αθηνών, με ιδιόγραφη διαθήκη η οποία δημοσιεύθηκε στις με αρ. (τόμος), κατέλειπε εκ διαθήκης κληρονόμους μεταξύ και την θυγατέρα του η οποία υπέβαλλε τις ακόλουθες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς:

- Την με αριθμό αρχική δήλωση και αριθμό φακέλου, (ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος) στην οποία δήλωσε 1. Το ¼ από το υπόλοιπο συντελεστή δόμησης, το οποίο ανέρχεται σε 69,54 τ.μ. επί οικοπέδου 849,31τ.μ. εντός σχεδίου Δήμου στη συμβολή των οδών

συνολικής αξίας 12.218,75€ και 2. Το $\frac{1}{4}$ χρηματικού ποσού στην Τράπεζα, το οποίο ανέρχεται σε 3.195,17€:4=798,79€.

- Την με αριθμό συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και αριθμό φακέλου (ως εκ διαθήκης κληρονόμος) στην οποία δήλωσε: 1.. Ένα οικόπεδο κείμενο στο ΟΤ..... του Επιχειρηματικού Πάρκου, στην συμβολή δύο εγκεκριμένων οδών, εκτάσεως 1.000 τ.μ. με δηλωθείσα αξία 140.000,00€. 2. Το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου κείμενο στο ΟΤ..... του Επιχειρηματικού Πάρκου, στην συμβολή δύο εγκεκριμένων οδών, εκτάσεως 1.000 τ.μ. με δηλωθείσα αξία 70.000,00€. 3. Το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου κείμενο στο ΟΤ..... του Δήμουεκτάσεως 775τ.μ. συνολικής αξίας 104.407,38€.

Η συνολική αξία της κληρονομικής μερίδας ανέρχεται στα 327.424,92€ και ο φόρος βάσει δήλωσης ανέρχεται στα 2.871,25€.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία των ακινήτων όσων βρίσκονται σε περιοχή, που δεν είχε εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήτοι των ακινήτων που δηλώθηκαν με την συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς :

1.. Ένα οικόπεδο κείμενο στο ΟΤ..... του Επιχειρηματικού Πάρκου στην συμβολή δύο εγκεκριμένων οδών, εκτάσεως 1.000 τ.μ. με δηλωθείσα αξία 140.000,00€.

2. Το $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου κείμενο στο ΟΤ..... του Επιχειρηματικού Πάρκου στην συμβολή δύο εγκεκριμένων οδών, εκτάσεως 1.000 τ.μ. με δηλωθείσα αξία 70.000,00€.

Ο έλεγχος χρησιμοποίησε το κάτωθι συγκριτικό στοιχείο:

Φ.Μ.Α. βάσει του οποίου μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 1.253,13 τ.μ. στην ίδια περιοχή, με αξία συμβιβασμού 535,00€/τ.μ.

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου τα κρινόμενα ακίνητα δεν διαφέρουν ως προς το χρόνο κρίσης με το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο, ενώ πλεονεκτεί ως προς την έκταση, και προσδιόρισε την τιμή των ανωτέρω ακινήτων ως εξής:

Οικόπεδο επιφανείας 1.000,00τ.μ. χ 535€/τ.μ. = 535.000,00€

$\frac{1}{2}$ Οικόπεδου επιφανείας 1.000,00τ.μ. χ 535€/τ.μ.=267.500,00€

Βάσει του ελέγχου η συνολική αξία της κληρονομικής μερίδας ανέρχεται σε **919.924,92€ (12.218,75+798,79+535.000+267.500+104.407,38)** και ο φόρος βάσει ελέγχου στα 45.621,24€ πλέον προστίμου 54.745,49€ ήτοι **100.366,73€**, ο οποίος προέκυψε ως ακολούθως:

Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει ελέγχου: 535.000,00€.

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ:

ΚΛΙΜΑΚΑ Α' Ν.3815/2010 48.492,49€

ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ 2.871,25€

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ: 45.621,24€

Υπολογισμός πρόσθετου φόρου:

πρόσθετος φόρος ν.2523/97 (120%) : **54.745,49€**

Πρόστιμο άρθρου 54&1 Ν. 5104/2024 22.810,62€

και τόκος άρθρου 52 ν. Ν.5104/2024 39.631,17€

$(50\% \times 45.621,24) + (86,87\% \times 45.621,24) = 62.441,79€$

Επιεικέστερη κύρωση άρθρο 49 Ν.4509/2017= 54.745,49€

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗ : 45.621,24 +54.745,49€ =100.366,73€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

Η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 102 του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια) που προβλέπει δεκαετή παραγραφή για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τυγχάνει αντισυνταγματική ως αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας, το δε δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση πράξεως επιβολής φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Η έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής φόρου τυγχάνει αντισυνταγματική, παραβιάζοντας τη διάταξη του άρθρου 78 του Σ., σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Το συγκριτικό στοιχείο που επικαλείται ο έλεγχος, ήτοι η δήλωση ΦΜΑ προς 535,00€/τ.μ., είναι απρόσφορο και δεν επαρκεί για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας του ακινήτου κυριότητας του ανηλίκου τέκνου μας.

Για τον προσδιορισμό της τιμής του ακινήτου κατά την επίμαχη περίοδο (2010) ο έλεγχος παρέλειψε να συνεκτιμήσει και άλλα στοιχεία ως συγκριτικά, σύμφωνα με τα κριτήρια που όρισαν οι ανωτέρω αποφάσεις.

Η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει ουσιαστικά αβάσιμη ως προς τον προσδιορισμό της αξίας του φόρου κληρονομιάς του επίμαχου ακινήτου καθόσον η πραγματική και αγοραία αξία του δεν ανέρχεται στην προσδιορισθείσα από τον έλεγχο τιμή των 535,00€/τ.μ., αλλά στην δηλωθείσα αξία των 140,00€/τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρου υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 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 χρήσης 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 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 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.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, 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,.....

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1199/06-12-2017: «1.2. Φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων: Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης)....».

Επειδή, η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ξεκινά από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, ήτοι στην υπό κρίση περίπτωση στις (ημερομηνία δημοσίευσης διαθήκης).

Επειδή, η τυγχάνει εξ αδιαθέτου κληρονόμος και εκ διαθήκης κληρονόμος του και ως εκ τούτου υπεβλήθησαν η με αριθμό αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στις και η με αρ. συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς στις

Επειδή, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 102 του ν.2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, το Δημόσιο βάσει της, ως άνω, υποβληθείσας δήλωσης και των σχετικών, αναλυτικών παρατεθεισών, ως άνω διατάξεων, εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου

προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, ήτοι, 31-12-2024.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη την και κοινοποιήθηκε στην στις **22-10-2024**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς δεν έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου.

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, με τις διατάξεις **Νόμου 3815/2010 ΦΕΚ Α' 5/26.1.2010 ο οποίος ισχύει από 08-01-2010 έως 23.04.2010 (οπότε ισχύει ο νόμος 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'

Κλίμακια (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			

.....

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 και 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, παρακαλούμε 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».

Επίσης, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ζητήσει από τη ΔΟΥ θεωρημένη φωτοτυπία συγκριτικών στοιχείων που προκύπτει από το ανωτέρω βιβλίο συγκριτικών για να την προσκομίσει στο διοικητικό δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί υπόθεση του, θα παρέχεται αυτή, με την προϋπόθεση να ελέγχεται αν η υπόθεση βρίσκεται πράγματι στο δικαστήριο.».

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιάιου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή, εν προκειμένω, κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς για τα υπό κρίση οικόπεδα κείμενα στο ΟΤτου Επιχειρηματικού Πάρκου, στην συμβολή δύο εγκεκριμένων οδών, εκτάσεως το καθένα 1.000 τ.μ., δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή όπου βρίσκονται, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου η αξία των εν λόγω ακινήτων προσδιορίστηκε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, το συγκριτικό που έλαβε ο έλεγχος είναι το **Φ.Μ.Α.** (μοναδικό) βάσει του οποίου μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας **1.253,13τ.μ.** στην ίδια περιοχή, με αξία συμβιβασμού 535,00€/τ.μ..

Επειδή, τα κρινόμενα ακίνητα δεν διαφέρουν ως προς το χρόνο κρίσης με το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο (αφού απέχει λίγους μήνες από την ημερομηνία), ενώ πλεονεκτεί ως προς την έκταση,(μικρότερο), όσο και τοπικά (αφορά την ίδια περιοχή) ο έλεγχος προσδιόρισε την τιμή των ανωτέρω ακινήτων ως εξής:

Οικόπεδο επιφανείας 1.000,00τ.μ. χ 535€/τ.μ. = 535.000,00€.

Οικόπεδο επιφανείας 1.000,00τ.μ. χ 535€/τ.μ. = 535.000,00€ $\chi 1/2 = 267.500,00€$.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε, **είναι απρόσφορο και ανεπαρκές** για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου σε σχέση με τα εν λόγω ακίνητα καθόσον κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, ένα και μοναδικό στοιχείο δεν δύναται να κριθεί επαρκές για τον προσδιορισμό της αξίας ακινήτου και προς απόδειξη αυτού παραθέτει τα εξής:

1.Την με αριθμό **1085779/886/0013/12-8-2008** απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δημοσιευθείσα στο **ΦΕΚ1701/Β' /25-08-2008**, με θέμα «τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου δήμου ή κοινότητας, έτους 2008, στις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων», ορίστηκε τιμή για την περιοχή των Σπάτων όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του ΕΤΑΚ για το έτος 2008, το ποσό των **320,00€ ανά τ.μ..**

2.Την **ΠΟΛ.1160/2010** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, δημοσιευθείσα στο **ΦΕΚ1811/Β' /18-11-2010**, με θέμα «τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου δήμου ή κοινότητας, έτους **2010**, στις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων», ορίστηκε τιμή για την περιοχή των Σπάτων όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του **ΦΑΠ για το έτος 2010**, το ποσό ομοίως των **320,00€ ανά τ.μ. αντίστοιχα.**

3. Την **ΠΟΛ.1131/5-6-2013** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, δημοσιευθείσα στο **ΦΕΚ Β' 1499/20-6-2013** καθορίστηκε τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου στις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών

προσώπων για τα έτη 2011,2012,και 2013 σε 457 περιοχές της Ελλάδας μεταξύ των οποίων και η περιοχή των Σπάτων, για την οποία ορίστηκε τιμή στο ποσό των 535,00€ ανά τ.μ..

4. Την με αριθμό 1582/2015 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ η οποία ακύρωσε την ανωτέρω ΠΟΛ.1131/5-6-2013 κατά το μέρος που αφορούσε στον καθορισμό τιμής σε ακίνητα της περιφέρειας του Δήμου Σπάτων, κρίνοντας ότι το συγκριτικό στοιχείο είναι απρόσφορο διότι αποτέλεσε μοναδικό συγκριτικό στοιχείο.

5. Την ΠΟΛ.1086/2017 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με θέμα: «τροποποίηση της ΠΟΛ.1131/5-6-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία ορίστηκε τιμή για τα οικόπεδα της περιοχής των Σπάτων το ποσό των 141,00€/τ.μ. για τα έτη 2011,2012, και 2013 αντί του αρχικώς ορισθέντος 535,00€/τ.μ. προερχόμενου από συγκριτικό στοιχείο το οποίο κρίθηκε ανεπαρκές και μη ανταποκρινόμενο στις αληθείς και πραγματικές οικονομικές συνθήκες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην απόφαση ΣΤΕ 1582/2015.

Επειδή, ο έλεγχος όσον αφορά τα επίδικα ακίνητα έλαβε το μοναδικό συγκριτικό που είχε ήτοι: Φ.Μ.Α.βάσει του οποίου μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 1.253,13τ.μ. στην ίδια περιοχή, με αξία συμβιβασμού 535,00€/τ.μ.. και προσδιόρισε την τιμή στα 535.00€/τ.μ. ήτοι 1000τ.μ. x 535,00€/τ.μ. =535.000€ και στα 1000τ.μ.x535,00€/τ.μ.=535.000€x1/2=267.500,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή των ακινήτων της, παρέλειψε να συνεκτιμήσει και άλλα στοιχεία που υπήρχαν και ορίστηκαν από τις ανωτέρω αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1086/2017 με την οποία ορίστηκε τιμή για τα οικόπεδα της περιοχής των Σπάτων το ποσό των 141,00€/τ.μ. για τα έτη 2011,2012, και 2013 αντί του αρχικώς ορισθέντος 535,00€/τ.μ. προερχόμενου από συγκριτικό στοιχείο το οποίο κρίθηκε ανεπαρκές και μη ανταποκρινόμενο στις αληθείς και πραγματικές οικονομικές συνθήκες.

Ύστερα από τα ανωτέρω, δεδομένου ότι ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας ακινήτου μπορεί να γίνει και από άλλα στοιχεία που είναι απρόσφορα και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας, ενώ εάν τα υπάρχοντα είναι πρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου (πολ.1091/1996, άρθρ.10 ν.2961/2001), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με την τιμή ζώνης ανά τετραγωνικό μέτρο, γίνεται εν μέρει δεκτός και με βάση την παρούσα απόφαση καθορίζουμε ως τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο τα 338,00€/τ.μ. ήτοι:

1. $1000\tau.μ. \times 338,00\€/τ.μ. = 338.000\€.$
2. $1000\tau.μ. \times 338,00\€/τ.μ. = 338.000\€ \times 1/2 = 169.000\€.$

Επειδή, διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου, προκύπτει ότι υπ. αρ..... συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς είναι ανακριβής και αυτό έχει σαν συνέπεια την επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. Πρωτ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2010 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Συνολική αξία της κληρονομικής μερίδας :

12.218,75€+798,79€+338.000,00€+169.000+104.407,38€=624.424,92€

Φορολογικό έτος 2010 Κατηγορία Α' Ν.3815/2010 ισχύει από 08/01/2010

Προσδιορισμός φόρου βάσει της απόφασης ΔΕΔ

Για 150.000€ φόρος 0,00€

Για 150.000€ φόρος 1% 1.500,00€

Για 300.000€ φόρος 5% 15.000,00€

Για 24.424,92€ φόρος 10% 2.442,50€

Σύνολο 18.942,50€

Μείον Φόρος που έχει βεβαιωθεί 2.871,25€

Οφειλόμενος φόρος κατόπιν απόφασης ΔΕΔ 16.071,25€

Πρόστιμο άρθρου 54&1 Ν. 5104/2024 8.035,62€

και τόκος άρθρου 52 ν. Ν.5104/2024 14.464,12€

(50% χ16.071,25) + (0.90% χ16.071,25)= 22.499,74€

Επεικέστερη κύρωση άρθρο 49 Ν.4509/2017=16.071,25X120%= 19.285,50€

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ : 16.071,25+ 19.285,50= 35.356,75€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.