



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 10-04-2025

Αριθμός Απόφασης: 603



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την από 17-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατοίκου Καβάλας, κατά της αριθμ. /19-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /19-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα , οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **2.531,31€**, πλέον πρόστιμο αρ. 53§6 ΚΦΔ **1.265,65€**, ήτοι σύνολο για καταβολή **3.796,96€**

Όπως προέκυψε από τον έλεγχο της υπόθεσης, στις 30/04/2019 απεβίωσε σταΚαβάλας, η του, κάτοικος εν ζωή, Παγγαίου Καβάλας. Η αποβιώσασα συνέταξε την υπ' αριθμ. /18-04-2018 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου Παγγαίου, που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό /11-06-2019 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Παγγαίου και στην οποία όριζε ότι ανακαλεί κάθε προγενέστερη διαθήκη της και με την παρούσα άφηνε στο γείτονά της του και της, το πατρικό της σπίτι στο οποίο κατοικούσε, μετά του

οικοπέδου του, όσης έκτασης και αν είναι αυτό εντός των ορίων του, το οποίο βρίσκεται σταΚαβάλας, καθώς και έναν γεωργικό ελκυστήρα με όλα τα εξαρτήματά του. Όλη την υπόλοιπη ακίνητη περιουσία της, οπουδήποτε και αν βρίσκεται αυτή και η οποία θα βρεθεί κατά την ημέρα του θανάτου της, καθώς και όλη την υπόλοιπη κινητή περιουσία της άφηνε κοινώς και αδιαίρετως και κατ' ισομοιρία στους ΤΟΥ, ΤΟΥ σύζυγο , ΤΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ

Κληρονόμοι εκ διαθήκης	ΑΦΜ	Συγγένεια
.....		Εξωτικός
.....		Εξωτικός
.....		Εξωτική
.....		Εξωτικός
.....		Εξωτικός

Οι ΚΑΙ υπέβαλαν την αρ./2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσαν τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που όμως δεν αποτελούν το σύνολο του ενεργητικού της κληρονομιάς:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ (σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2018 διαθήκη της συμβολαιογράφου Παγγαίου, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ./11-06-2019 πρακτικό.	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
	Οικόπεδο με αριθμό 345 εμβαδού 962 τμ σύμφωνα με επιτόπια εμβαδομέτρηση, ενώ σύμφωνα με τον τίτλο κυριότητας 969 τμ στο Ο.Τ. 58 εντός του οικισμού της δημοτικής ενότητας Ν. Σερρών και το ίδιο ποσοστό στην επ' αυτού ισόγεια οικία εμβαδού 49,30 τμ με εφαιπτόμενο υπόστεγο εμβαδού 7,60 τμ (1 ^η ηλεκτροδότηση 3-3-1970)	9.620,00 8.871,94
	Οικοσκευή	295,73
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	18.787,67

Από την αντιπαραβολή των ανωτέρω (την υπ' αριθμ./18-04-20218 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου Παγγαίου που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό/11-06-2019 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Παγγαίου, την υπ' αριθμ./09-12-2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλαν οι , , και) με τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9) της κληρονομούμενης, όπως έχει δηλωθεί την 01-01-2019, προέκυψε ότι οι κληρονόμοι δεν υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομιάς για τα παρακάτω στοιχεία:

A):

1) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμ. 2100 αγροτεμαχίου εμβαδού 252,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

2) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμόν 2120 αγροτεμαχίου εμβαδού 260,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

B):

1) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμ. 2100 αγροτεμαχίου εμβαδού 252,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

2) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμόν 2120 αγροτεμαχίου εμβαδού 260,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

Γ):

1) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμ. 2100 αγροτεμαχίου εμβαδού 252,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

2) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμόν 2120 αγροτεμαχίου εμβαδού 260,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

Δ):

1) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμ. 2100 αγροτεμαχίου εμβαδού 252,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

2) Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμόν 2120 αγροτεμαχίου εμβαδού 260,00 τμ που βρίσκεται στα Καβάλας, με μονοετή καλλιέργεια μη αρδευόμενο.

Κατόπιν εκδόθηκε η υπ' αρ./.../5321/10-07-2024 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία κοινοποιήθηκε με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/11-07-2024 έγγραφο, ηλεκτρονικά με αριθμό καταχώρησης 20240711..... στον προσφεύγοντα με επισύναψη αντιγράφου αυτής και με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/11-07-2024 έγγραφο, της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων, μέχρι έως και τη δέκατη ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή φορολογικά έτη ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου.

Ακολούθως, κατά τον έλεγχο και σε συνδυασμό με το Ε9 της κληρονομούμενης, διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκαν τα τιμήματα από τα υπ' αρ./12-10-2018,/12-10-2018 και/21-03-2019 συμβόλαια πώλησης της Συμβολαιογράφου Παγγαίου, που εισέπραξε η κληρονομούμενη μέσα στη προηγούμενη του θανάτου της πενταετία.

Πιο συγκεκριμένα: α) Βάσει του με αρ./12-10-2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου, η κληρονομούμενη μεταβίβασε τα υπ' αρ. 661,395,422,323 και 615 αγροτεμάχια, με τίμημα 12.900,00€, ενώ η αντικειμενική αξία των ακινήτων είναι 13.199,13€, β) βάσει του με αρ./12-10-2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου, η κληρονομούμενη μεταβίβασε τον υπ' αρ. 637 αγρό, έκτασης 2.150,00τμ με τίμημα 1.500,00€, ενώ η αντικειμενική αξία του ακινήτου είναι 4.192,50€, γ) βάσει του με αρ./21-03-2019 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου, η κληρονομούμενη μεταβίβασε το υπ' αρ. 384 οικόπεδο που βρίσκεται στο 51 Ο.Τ. σταΚαβάλας, με τίμημα 10.000,00€, ενώ η αντικειμενική αξία του ακινήτου είναι 29.762,53€.

Ως εκ τούτου τα ποσά των $4.192,50 + 13.199,13 + 29.762,53 = 47.154,16\text{€}$ που αναγράφονταν στα ανωτέρω συμβόλαια συμπεριλαμβάνονταν στη κληρονομιαία περιουσία και σύμφωνα με τα όσα όριζε στην με αρ./18-04-2018 δημόσια διαθήκη της η κληρονομούμενη, κληρονομούνταν εξίσου από τους,, και

Τα αποτελέσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη των φορολογουμένων με το με αρ./19-09-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αρ. 33, ν.5104/2024 και με τις με αρ./19-09-2024,/19-09-2024,/19-09-2024 &/19-09-2024 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Στις 19/09/2024, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά με αρ. καταχώρησης 20240919....., η υπ' αρ./19-09-2024 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Καβάλας με το επισυναπτόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στον Ο προσφεύγων παρά το σχετικό του δικαίωμα δεν κατέθεσε εντός της ταχθείσας προθεσμίας των είκοσι ημερών τυχόν αντίθετους ισχυρισμούς με σχετικό υπόμνημά του.

Ακολούθως διενεργήθηκε έλεγχος των στοιχείων της κληρονομιάς, από τον οποίον προέκυψαν διαφορές με τα στοιχεία της δήλωσης, όπως εμφανίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ
ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :

Α/Α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων που κληρονόμησε ο	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	Οικόπεδο με αριθμό 121, που βρίσκεται στο Ο.Τ.15, του οικισμού, της δημοτικής ενότητας, του Δήμου Παγγαίου, Ν. Καβάλας, εμβαδού 480,00 τ.μ. επί του οποίου είναι κτισμένα : α) ένα διώροφο κτίσμα αποτελούμενο από ισόγειο αποθηκευτικό χώρο εμβαδού 98,78 τ.μ. και από πρώτο πάνω από το ισόγειο όροφο-κατοικία, εμβαδού 98,78 τ.μ., β) μια εφαιπτόμενη στο πιο πάνω περιγραφόμενο κτίριο, ισόγεια αποθήκη, εμβαδού 7,15 τ.μ. που είναι κτισμένη από πέτρες και έχει πλακοσκεπής επικάλυψη, γ) μια άλλη δεύτερη, ισόγεια αποθήκη εμβαδού 10,18 τ.μ. κτισμένη επίσης από πέτρες με επικάλυψη από λαμαρίνες, δ) μια άλλη τρίτη ισόγεια αποθήκη, εμβαδού 17,17 τ.μ., κτισμένη επίσης από πέτρες, με επικάλυψη από κεραμίδια και ε) μια τελευταία, τέταρτη, ισόγεια αποθήκη, που αποτελεί και το αποχωρητήριο της οικίας εμβαδού 3,73 τ.μ. κτισμένη επίσης από πέτρες με πλακοσκεπή επικάλυψη.	- - - -	36.444,03 40.493,37 2.927,02 3.880,78 8.181,85 1.777,42 4.150,27
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	-	97.854,74

ΕΝΩ Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΚΛΗΡΟΝΟΜΩΝ ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων Τα παραπάνω ακίνητα σύμφωνα με την προαναφερόμενη διαθήκη κληρονομούν οι,, και από κοινού κατ' ισομοιρία και εξ αδιαίρετου	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά αξίας
Οικόπεδο με αριθμό 345 εμβαδού 962 τμ σύμφωνα με επιτόπια εμβαδομέτρηση, ενώ σύμφωνα με τον τίτλο κυριότητας 969 τμ στο Ο.Τ. 58 εντός του οικισμού της δημοτικής ενότητας Ν. Σερρών και το ίδιο ποσοστό στην επ' αυτού ισόγεια οικία εμβαδού 49,30 τμ με εφαιπτόμενο υπόστεγο εμβαδού 7,60 τμ (1 ^η ηλεκτροδότηση 3-3-1970)	9.620,00 8.871,94	14.535,00 8.871,94	4.915,00

Αγροτεμάχιο με αριθμό 2100 εμβαδού 252 τμ που βρίσκεται σταΚαβάλας με μονοετή καλλιέργεια, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, μη αρδευόμενο	-	79,38€	79,38€
Αγροτεμάχιο με αριθμό 2120 εμβαδού 260 τμ που βρίσκεται στηΚαβάλας με μονοετή καλλιέργεια, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, μη αρδευόμενο θάλασσα	-€	81,90€	81,90€
Τίμημα από εκποίηση ακινήτων	-	47.154,16€	47.154,16€
+ οικοσκευή 1/30	295,73€	3.903,72€	4.897,81€
ΣΥΝΟΛΟ	18.787,67€	74.626,10€	55.838,43€

ΜΕΡΙΔΑ:

Το 25% εξ αδιαιρέτου των περιουσιακών στοιχείων του πίνακα 2:

$74.626,10 \times 25\% = 18.656,53\text{€}$

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	2.531,31€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	-€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	2.531,31€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	1.265,65€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.796,96€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Το τεκμήριο της διάταξης του άρ.3 παρ.3 του Ν.2961/2001 περί ύπαρξης στην κληρονομιά τιμήματος από την εκποίηση αντικειμένου που ανήκε στον κληρονομούμενο είναι μαχητό και δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο. Η κληρονομούμενη ανάλωσε όσο ζούσε το ποσό από την πώληση των ακινήτων συνολικού ποσού 24.900,00€, είτε για την κάλυψη και αποπληρωμή προϋφιστάμενων αναγκών

δαπανών της, καθότι η πενιχρή σύνταξή της των 500,00€ δεν επαρκούσε, είτε σε δωρεές προς το εκκλησιαστικό ίδρυμα του τόπου διαμονής της.

2. Η αξία του υπ' αριθμό 345 οικοπέδου δεν είναι υπέρτερη των 10€/τμ γιατί τα ανωτέρω μειονεκτούντα ακίνητα δεν συγκρίνονται με τα ακίνητα που επικαλείται η φορολογική αρχή που αφορούν νεώτερες κατασκευές και κείμενα σε προνομιούχα περιοχή του εμπορικού κέντρου
3. Η οικοσκευή είναι ευτελούς αξίας («Χρηστικά σκουπίδια» μιας υπεργήρου θανούσας κληρονομούμενης) τα οποία και δεν ξεπερνούν το ποσό των 295,73€.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : *«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα 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, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».*

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».*

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα

αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους. (Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 39, Αθήνα 2013).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, στο άρθρο 3§3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«.....1. Στο φόρο υποβάλλεται:

.....3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε 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 κληρονομία.

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 στην ΠΟΛ.1256/21.12.1999 (Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του Ν.2753/1999) "Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις" ορίζεται ότι: «Με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 έχει καθιερωθεί τεκμήριο μαχητό ότι στην κληρονομιά περιλαμβάνονται οι τίτλοι και οι αξίες των οποίων ο αποβιώσας εισέπραξε τα εισοδήματα ή πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου έτος, καθώς και το τίμημα από την εκποίηση από τον κληρονομούμενο κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιήθηκε μέσα στην τελευταία προ του θανάτου τριετία, προκειμένου για κινητό περιουσιακό στοιχείο ή μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία, προκειμένου για ακίνητο περιουσιακό στοιχείο.

Ήδη, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2753/1999, προκειμένου να εκλείψουν τόσο οι αμφισβητήσεις, όσο και οι προσπάθειες καταστρατήγησης της πιο πάνω διάταξης, ρυθμίζεται ρητά ποιο είναι το αντικείμενο φορολογίας στις περιπτώσεις εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ.118/1973 και συγκεκριμένα:

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 εταιρείες 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, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του ν. 2961/2001, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς, φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομιά, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο θανάτου του, καθιερώνεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου υπήρχε παρ' αυτό και συνεπώς ανήκει στην κληρονομιά περιουσία το τίμημα

εκ της υπ' αυτού εκποίησης ακινήτων, αν ο κληρονομούμενος τα εκποίησε εντός της τελευταίας προ του θανάτου του πενταετίας (ΣΤΕ 3241/1990).

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του Ν. 2961/2001 περί κληρονομιών, θέλησε να διασφαλίσει τα δικαιώματα του Δημοσίου από τους φορολογούμενους οι οποίοι με μεταβιβάσεις λίγα χρόνια προ του θανάτου εκποιούσαν κινητή ή ακίνητη περιουσία, είτε προς τους κληρονόμους, για να αποφύγουν το μεγάλο φορολογικό συντελεστή, είτε προς τρίτους, για να καρπωθούν οι κληρονόμοι ή προσφιλή πρόσωπα τα τιμήματα αφορολόγητα (ΝΣΚ 775/1984).

Επειδή, περαιτέρω, από την ίδια ως άνω διάταξη συνάγεται κατά τεκμήριο νόμου, ότι αποτελεί στοιχείο της κληρονομιάς υπαγόμενο στο φόρο και το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος από την εκποίηση ακινήτων κατά την αμέσως προηγούμενη πενταετία προ του θανάτου του. Σχετικά με την ως άνω διάταξη η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει την ημερομηνία και το τίμημα της εκποίησης, ενώ ο κληρονόμος μπορεί να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι το τίμημα από την εκποίηση δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (Κώδικας Φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, Ι. Φωτόπουλος, σελ.94).

Επειδή, το σχετικό τίμημα από την πώληση ακινήτου λίγο πριν το θάνατο του κληρονομούμενου αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς (ΣΤΕ 265/1989).

Επειδή, εν προκειμένω με την ΠΟΛ. 1122/5-11-2004 κοινοποιήθηκε η 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και με την οποία διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«....Κατά την αντιμετώπιση των πιο πάνω εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Ν. 2961/01 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μεταξύ των οποίων και:

άρθρο 3 παρ. 3: Θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά **το τίμημα από την εκποίηση** ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού (ή η αγοραία αξία, όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα), εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

.....

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την 502/2000 απόφαση του ΣΤΕ «..από τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν.Δ. 118/1973, η οποία επιτρέπει την δια παντός νομίμου μέσου απόδειξη

περί του ότι το τίμημα πωλήσεως ακινήτου υπό του κληρονομηθέντος δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομία κατά το καθιερούμενο υπό της εν λόγω διατάξεως τεκμήριο, συνάγεται ότι τούτο δύναται να αποδειχθή όχι μόνον εξ εγγράφων αποδεικνυόντων αμέσως την ανάλωση του τιμήματος, αλλά και εκ γεγονότων εκ της εκτιμήσεως των οποίων, βάσει των κανόνων της λογικής και της κοινής πείρας, συνάγεται συμπέρασμα ότι το ποσό του τιμήματος ή μέρος αυτού αναλώθηκε και δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομία.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών προϋποθέσεων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο έλεγχος αναγνώρισε μόνο εκείνες τις δαπάνες που αποδεδειγμένα αφορούσαν ή πραγματοποιήθηκαν από την κληρονομούμενη.

Επειδή στις **12/10/2018** η κληρονομούμενη μεταβίβασε τα υπ' αρ. 661, 395, 422, 323 και 615 αγροτεμάχια αντί συνολικού τιμήματος 12.900,00€ με αντικειμενική αξία 13.199,13€, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./12-10-2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου

Επειδή στις **12/10/2018** η κληρονομούμενη μεταβίβασε το υπ' αρ. 637 αγροτεμάχιο αντί συνολικού τιμήματος 1.500,00€ με αντικειμενική αξία 4.192,50€, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./12-10-2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου

Επειδή στις **21/03/2019** η κληρονομούμενη μεταβίβασε το υπ' αρ. 384 οικόπεδο που βρίσκεται στο 51 Ο.Τ. σταΚαβάλας αντί συνολικού τιμήματος 10.000,00€ με αντικειμενική αξία 29.762,53€, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./21-03-2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία που να στοιχειοθετούν τον τρόπο που αναλώθηκαν τα συγκεκριμένα ποσά που εισπράχτηκαν από την πώληση των ακινήτων που

κληρονόμηση. Αντιθέτως, ο προσφεύγων αναφέρεται γενικά και αόριστα σε δαπάνες φροντίδας ή σε δωρεές σε εκκλησιαστικά ιδρύματα ή σε τρίτα πρόσωπα, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, ούτε να προσδιορίζει το ποσό που δαπανήθηκε και την ύπαρξη τυχόν αδιάθετου ποσού. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων :

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων 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 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.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1079/2004**: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. ... β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του ν.2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α. Νόμου 1521/1950). 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.

2. 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.

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 προς τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί 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 μ' αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιάιου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου. (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **76 Κ.Φ.Δ.:** *«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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **77 του ίδιου ως άνω νόμου:** *«Βάρος απόδειξης» Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής,*

ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Καβάλας προκειμένου να υπολογίσει την αξία του επίμαχου οικοπέδου απέστειλε το με αρ./2024 Δελτίο αίτησης πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. Σερρών, ως αρμόδια χωρικά Δ.Ο.Υ. ζητώντας τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου. Σύμφωνα με την απάντηση της Δ.Ο.Υ. Σερρών, στις 26-02-2016 μεταβιβάστηκε το με αριθ. 567 οικόπεδο έκτασης 619 τμ, το οποίο βρίσκεται εντός του 102^{ου} Ο.Τ. του οικισμού του Δήμου Νέας Ζίχνης Σερρών, προς 18,00€ ανά τ.μ. (Ζ-...../2016). Οι τιμές δεν μεταβλήθηκαν μεταξύ 2016 και 2019, οπότε το συγκριτικό στοιχείο θεωρήθηκε χρονικά συγκρίσιμο, ωστόσο αναφορικά με τη θέση, η Δ.Ο.Υ. Καβάλας λαμβάνοντας υπόψη ότι το επίμαχο ακίνητο μειονεκτεί ως προς το συγκριτικό στοιχείο δέχτηκε ως τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο τα 15€ αντί των 18€/τμ του συγκριτικού.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων, χρησιμοποίησε συγκριτικά στοιχεία από μεταβιβάσεις επαχθούς ή χαριστικής αιτίας που έχουν οριστικοποιηθεί, είναι καταχωρημένα στο Βιβλίο Τιμών Ακινήτων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και είναι διαθέσιμα σε κάθε ενδιαφερόμενο πολίτη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συγκριτικά στοιχεία προς εξέταση ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη ακριβέστερων συγκριτικών στοιχείων, ή κάποιο άλλο στοιχείο που να δικαιολογεί την παρέκκλιση των τιμών σε σχέση με τους υπολογισμούς της Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 2961/01: 1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2.Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη. Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια : α) ότι στην κληρονομιά υπάρχουν έπιπλα και β) ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του **συνόλου** των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή, η διάταξη είναι σαφής και αναφέρεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και όχι των οικοπέδων, θα πρέπει να γίνει επαναυπολογισμός της αξίας της οικοσκευής χωρίς να υπολογιστεί στην αξία αυτής η αξία των οικοπέδων των κτισμάτων, καθώς βάσει της διαθήκης της κληρονομούμενης οι ανωτέρω κληρονόμοι απέκτησαν όλη την κινητή αξία της κληρονομούμενης πλην ενός γεωργικού ελκυστήρα, που ανήκει στη κληρονομική μερίδα του
Συνεπώς στον υπολογισμό της οικοσκευής συμπεριλαμβάνεται και η αξία των κτισμάτων της κληρονομικής μερίδας του, η οποία βάσει του ελέγχου ανέρχεται σε $36.444,03 + 40.493,37 + 2.927,02 + 3.880,78 + 8.181,85 + 1.777,42 = 93.704,47\text{€}$
Συνεπώς η διαφορά στην φορολογητέα αξία ορίζεται ως εξής :

Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οικόπεδο με αριθμό 345 εμβαδού 962 τμ σύμφωνα με επιτόπια εμβαδομέτρηση, ενώ σύμφωνα με τον τίτλο κυριότητας 969 τμ στο	9.620,00	14.535,00	14.535,00

Ο.Τ. 58 εντός του οικισμού της δημοτικής ενότητας Ν. Σερρών και το ίδιο ποσοστό στην επ' αυτού ισόγεια οικία εμβαδού 49,30 τμ με εφαπτόμενο υπόστεγο εμβαδού 7,60 τμ (1 ^η ηλεκτροδότηση 3-3-1970) Το παραπάνω ακίνητο σύμφωνα με την προαναφερόμενη διαθήκη κληρονομούν οι,και από κοινού κατ' ισομοιρία και εξ αδιαίρετου	8.871,94	8.871,94	8.871,94
Αγροτεμάχιο με αριθμό 2100 εμβαδού 252 τμ που βρίσκεται σταΚαβάλας με μονοετή καλλιέργεια, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, μη αρδευόμενο	-	79,38€	79,38€
Αγροτεμάχιο με αριθμό 2120 εμβαδού 260 τμ που βρίσκεται στηΚαβάλας με μονοετή καλλιέργεια, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, μη αρδευόμενο θάλασσα	-€	81,90€	81,90€
Τίμημα από εκποίηση ακινήτων	-	47.154,16€	47.154,16€
+ οικοσκευή 1/30	295,73€	3.903,72€	3.419,21€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΤΩΝ ΤΕΣΣΑΡΩΝ ΚΛΗΡΟΝΟΜΩΝ	18.787,67€	74.626,10€	74.138,59€

Αξία οικοσκευής για την προσφεύγουσα: 1/30* (αξία κτισμάτων όλης της κληρονομιάς
περιουσίας) * 1/4 = [(36.444,03 + 40.493,37 + 2.927,02 + 3.880,78 + 8.181,85 + 1.777,42) +
8.871,94] / 30 * 25% = 854,80€

Μερίδα: 74.138,59 * 25% = 18.534,65€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	2.506,93€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	-€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	2.506,93€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	1.253,46€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.760,39€

Για τους παραπάνω λόγους:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της αρ./19-11-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση για τον προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ./19-11-2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Σύνολο φόρου που αναλογεί	2.531,31€	2.506,93€
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν	0,00€	0,00€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	2.531,30€	2.506,93€
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	1.265,65€	1.253,46€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.796,96€	3.760,39€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του αρ. 52 του ΚΦΔ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.