



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 17-04-2025

Αριθμός Απόφασης: 638



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@aade.gr

Url : www.aade.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 20-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ, ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσ/νίκης, επί της οδού , κατά της αριθμ. /**19-11-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /**06-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **6.222,60€**, πλέον πρόσθετος φόρος **7.467,12€**, ήτοι σύνολο για καταβολή **13.689,72€**

Με την με αριθμό /13-05-2024 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε έλεγχος με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001 της υπ' /2014 υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Στις 01-09-2024 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών η υπ' αριθμ. /2014 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με κληρονομούμενο τη του που

απεβίωσε την 22/11/2013 και κληρονόμο την κόρη της του με την οποία δήλωσε τα παρακάτω ακίνητα κτηματικής περιοχής Νέας Χαλκιδικής.

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
1	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου από έναν αγρό (κήπο) με αριθμό τεμαχίου 91, Α' κατηγορίας, έκτασης 6.394 τ.μ. στη θέση «.....» (άρτιο και οικοδομήσιμο – χωρίς κτίσμα- απόσταση από τη θάλασσα περίπου 450 μ). Το ως άνω ακίνητο εμπίπτει εντός της περιοχής Β κατοικίας «.....» για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο, στην περιοχή δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.	63.950,00€ (αγοραία αξία οικοπέδου)
2	Ποσοστό 10,453/100 εξ αδιαιρέτου από ένα διαιρετό τμήμα του υπ' αριθμό 169 αγρού Γ' κατηγορίας, έκτασης 7.000 τμ στη θέση «.....» (άρτιο και οικοδομήσιμο – χωρίς κτίσματα – απόσταση από τη θάλασσα 545 μ). Το ως άνω ακίνητο εμπίπτει εντός της περιοχής Β κατοικίας «.....» για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο, στην περιοχή δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.	29.300,00€ (αγοραία αξία οικοπέδου)
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	93.250,00€

Η συνολική αξία που δηλώθηκε για το ποσοστό που αντιστοιχεί επί των περιουσιακών στοιχείων αυτών ανέρχεται σε 93.250,00€ πλέον συν/γιζόμενες δωρεές, γονικές παροχές, κλπ 147.638,86€ και συνολικά σε 240.888,86€ και προέκυψε φόρος ύψους 908,89€.

Κατά το χρόνο θανάτου – φορολογίας τα δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία εκτιμούνταν με συγκριτικά στοιχεία αξίας. Μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε για την εκτίμηση της αξίας των οικοπέδων και από τα συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών προέκυψε διαφοροποίηση στην αξία των δηλωθέντων στοιχείων ως ακολούθως:

Περιγραφή περιουσιακών	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά αξίας
------------------------	--------------------	--------------------	---------------

Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου από έναν αγρό (κήπο) με αριθμό τεμαχίου 91, Α' κατηγορίας, έκτασης 6.394 τ.μ. στη θέση «.....» (άρτιο και οικοδομήσιμο – χωρίς κτίσμα- απόσταση από τη θάλασσα περίπου 450 μ). Το ως άνω ακίνητο εμπίπτει εντός της περιοχής Β κατοικίας «.....» για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο, στην περιοχή δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.	63.950,00	191.820,00	127.870,00
Ποσοστό 10,453/100 εξ αδιαιρέτου από ένα διαιρετό τμήμα του υπ' αριθμό 169 αγρού Γ' κατηγορίας, έκτασης 7.000 τμ στη θέση «.....» (άρτιο και οικοδομήσιμο – χωρίς κτίσματα – απόσταση από τη θάλασσα 545 μ). Το ως άνω ακίνητο εμπίπτει εντός της περιοχής Β κατοικίας «.....» για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο, στην περιοχή δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.	29.300,00	73.171,00€	43.871,00€
ΣΥΝΟΛΟ	93.250,00€	264.991,00€	171.741,00€

Ο έλεγχος καθόρισε τη συνολική αξία της κληρονομιάς στο ποσό των 412.629,86€ έναντι της δηλωθείσας 240.888,86€, ήτοι διαφορά κατά το ποσό των 171.741,00€ μεγαλύτερη του 20% της οριστικής αξίας (412.629,86*20%) 82.525,97€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	7.131,49€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	908,89€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	6.222,60€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	7.467,12€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.689,72€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Παραγραφή του δικαιώματος το δημοσίου να επιβάλλει φόρο, άλλως σε κάθε περίπτωση ασκείται καταχρηστικά και ύστερα από μία περίοδο ανεπίτρεπτα μακράς αδράνειας.
2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του αρ. 25^A του ν. 3842/2010 και δη τόσο το εδάφιο α' που υπάγει υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομιαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και το απολύτως συναφές εδάφιο β' που τάσσει προθεσμία προς υποχρεωτική υποβολή σχετικής φορολογικής δηλώσεως στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας είναι αντίθετες προς τις διατάξεις των αρ. 4§5, 17 του Συντάγματος, καθώς και του αρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.
3. Καταχρηστικά επιβάλλεται επιπλέον φόρος με την αιτιολογία ότι τα αγροτεμάχιά του με αριθμούς 91 και 169^A εμπίπτουν εντός των περιοχών Β κατοικίας (H1) και (H2) Ν. αντίστοιχα, καθώς για το μεν πρώτο η πράξη εφαρμογής δεν έχει ακόμα κυρωθεί, για το δεύτερο που είναι οικόπεδο με ειδικούς όρους δόμησης, ουδόλως έχει ληφθεί υπόψη ότι εάν και εφόσον κάποτε ολοκληρωθεί η πολεοδόμηση της περιοχής, ο υπ' αριθμ. 169Α αγρός εκτάσεως 7.000 τ.μ. θα απομείνει εκτάσεως οικοπεδικής γης μόλις 4.218,81 τ.μ. ενώ στο ποσοστό συνιδιοκτησίας θα του αναλογεί μόλις 440,99 τ.μ. οικοπεδικής έκτασης. Επιπλέον, ο έλεγχος εκτιμά τα παραπάνω ακίνητα χωρίς να λάβει υπόψη τον μειωτικό συντελεστή 0,8 της απαλλοτρίωσης και της συνιδιοκτησίας.
4. Βάσει προσκομιζόμενης έκθεσης εκτίμησης η σημερινή εμπορική αξία των ακινήτων ανέρχεται για το πρώτο σε 80.564,40€ (6.394 τ.μ. X 25% X 0,8 μειωτικό συντελεστή συνιδιοκτησίας X 63€/τ.μ.), ενώ για το δεύτερο σε 40.948,77€ (4.218,81 τ.μ. εναπομείνουσα οικοπεδική γη X 10,453% X 0,8 μειωτικό συντελεστή X 116,07€/τ.μ.), ήτοι σύνολο 121.513,17€
5. Δεν έπρεπε να της επιβληθεί πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακριβούς δήλωσης, διότι δεν πρόκειται για δολίως ανακριβή δήλωση με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, δοθέντος ότι δεν εφαρμόστηκε το σύστημα των αντικειμενικών αξιών του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, αλλά το σύστημα προσδιορισμού με συγκριτικά στοιχεία από τη φορολογική αρχή, τα οποία δεν είναι προσβάσιμα και δεν μπορεί να τα ελέγξει ο φορολογούμενος.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της καλής πίστης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

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».

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:... θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

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 σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. «Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,...»

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 ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 4174/2013 : Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού,

εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§6 του ΚΦΔ : 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 72§29 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013: 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 81§1,5 του ν. 2961/2001: 1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:
α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

5. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α'). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 102§1 του ν. 2961/2001: 1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα για έλεγχο της δήλωσης εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η αρχική δήλωση (2014), ήτοι μέχρι και το έτος 2024, στην περίπτωση που η αρχική δήλωση θεωρούνταν ανακριβής, όπως και πράγματι διαπιστώθηκε με τον παρόντα έλεγχο, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη δυνατότητας βεβαίωσης φόρου λόγω παραγραφής προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, 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 παρ.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.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή περαιτέρω, η περίπτωση ι' του αρ. 7 του ν.,2961/2001, θεωρείται ότι ουδέποτε καταργήθηκε και επανήλθε ως ίσχυε, συμπληρωμένη με την παράγραφο 2α του άρθρου 113 του ν. [4537/2018](#) (ΦΕΚ Α' 84/15-05-2018) μετά την κατάργηση της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης 1 της παραγράφου Α' του άρθρου 25 του ν. [3842/2010](#) από 23/04/2010, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 113 του ν. [4537/2018](#) (ΦΕΚ Α' 84/15-05-2018), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 72§29 του ν. 4174/2013: 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 75 του ν. 2961/2001: (Ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του ν. [2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α/11.9.1997)).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1§1,4 του ν. 2523/1997: 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού.[...].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος καθόρισε τη συνολική αξία της κληρονομιάς στο ποσό των 412.629,86€ έναντι της δηλωθείσας 240.888,86€, ήτοι διαφορά κατά το ποσό των 171.741,00€ του 20% της οριστικής αξίας ($412.629,86 \times 0,2 = 82.525,97\text{€}$) η υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς υπ' αριθμ./2014 κρίθηκε ανακριβής και πέραν της διαφοράς κύριου φόρου επιβάλλονται και κυρώσεις και πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 49§1 ν. 4509/2017.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 49§1 του ν. 4509/2017: 1. Η παρ. 17 του [άρθρου 72](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α [Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας](#)

1...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την

επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

Επειδή κατ' εφαρμογή του αρ. 49 του ν. 4509/2017 υπολογίστηκε ο πρόσθετος φόρος προκειμένου να εφαρμοστεί η επιεικέστερη κύρωση ως ακολούθως:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/199 7 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ν. 4174/201 3 (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ν. 4174/20 13 (130 μήνες Χ 0,73% = 94,90 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/201 7	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.467,12 €	3.111,30 €	5.905,25 €	9.016,55€	7.467,12€

Επειδή, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982)

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9 του ν. 2961/2001: 1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 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 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 αυξομείωσής 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 ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, και πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σε αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια. Τα συγκριτικά στοιχεία μπορούν να διακριθούν σε δύο (2) κατηγορίες, με κριτήριο την αποδεικτική ισχύ τους, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί από τη δικαστηριακή νομολογία και ειδικότερα α) σε εκείνα τα οποία είναι υποχρεωτικά, δηλ. κατά τρόπο δεσμευτικό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τη διοικητική ή δικαστική αρχή, και β) σε εκείνα τα οποία συνεκτιμώνται μεν υποχρεωτικά αλλά κατ' ελεύθερη εκτίμηση, με την έννοια ότι δε δεσμεύουν τη σχετική κρίση κατά τη διαμόρφωσή της. Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται τα ομοειδή και πρόσφορα με το κρινόμενο συγκριτικά στοιχεία, τα οποία είναι υποχρεωτικά και δεσμεύουν την κρίση της φορολογικής ή δικαστικής αρχής, κατά περίπτωση. Στη δεύτερη κατηγορία υπάγονται οι εκτιμήσεις των επιτροπών εμπειρογνομόνων, οι εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, το ευχερώς δυνάμενο να επιτευχθεί τίμημα που προσδιορίστηκε για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας, η προσωρινή εκτίμηση της φορολογικής αρχής, και για τους ίδιους λόγους και η αντικειμενική αξία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν.1249/1982 όπως ισχύουν (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, σελ. 367 επ.).

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας οικοπέδου θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κεντρική ή όχι θέση του στην περιοχή στην οποία βρίσκεται, η περιοχή αυτή καθ' εαυτή από άποψη εξέλιξης, ρυμοτομίας, αποχέτευσης, εμπορικότητας και συγκοινωνιακής εξυπηρέτησης, η έκταση του οικοπέδου, το σχήμα του, η πρόσοψή του σε εθνική ή δημοτική οδό, το μήκος της πρόσοψής του, ο προσανατολισμός, η θέση του σε περισσότερους από έναν δρόμους (γωνιακό ή διαμπερές), η μορφή του εδάφους (ομαλό ή ανώμαλο) και η φύση του (π.χ. πετρώδες που απαιτεί αυξημένες δαπάνες για εκβραχισμούς, ή αμμώδες που απαιτεί αυξημένες δαπάνες θεμελιώσεων), αν είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, οι συντελεστές δόμησής του, η τυχόν υποχρεωτική πρασιά, το ποσοστό αντιπαροχής αν είναι σε περιοχή που κτίζονται πολυκατοικίες, αν ρυμοτομείται ή όχι, αν είναι ή όχι δεσμευμένο π.χ. από την αρχαιολογική υπηρεσία, αν είναι ολόκληρο ή ιδανικό μερίδιο (συνιδιοκτησία), αν υπάρχουν μειονεκτήματα που δυσχεραίνουν την οικοδομική εκμετάλλευσή του στο μέλλον, π.χ. γιατί λόγω της σχετικά μικρής επιφάνειας και πρόσοψής του δεν θα έχει στο μέλλον τη δυνατότητα συνένωσής του με γειτονικά ακίνητα ώστε να καταστεί συμφέρουσα η

ανοικοδόμησή του κλπ. (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Α' τόμος, σελ. 387).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προκειμένου να υπολογίσει την αξία των επίμαχων ακινήτων διενέργησε έλεγχο βάσει των στοιχείων που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών. Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι τα κάτωθι;

- Με την υπ' αριθμ./06-08-2013 δήλωση ΦΜΑ που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών μεταβιβάστηκε αγρός (εκ παραδρομής αναφέρεται στην έκθεση ως οικόπεδο) εμβαδού 171 τ.μ. στην περιοχή της Νέας, σε απόσταση από τη θάλασσα 130 μ. προς 120,00€/τ.μ. με συντελεστή αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ) ίσο με 0,35.
- Με την υπ' αριθμ./28-03-2012 δήλωση ΦΜΑ που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, μεταβιβάστηκε αγρός (εκ παραδρομής αναφέρεται στην έκθεση ως οικόπεδο) εμβαδού 1.350 τ.μ. στην περιοχή της Νέας, σε απόσταση από τη θάλασσα 830-865 μέτρα προς 100,00€/τ.μ. με συντελεστή αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ) ίσο με 0,35.

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 τα συγκριτικά στοιχεία του ελέγχου είναι χρονικά πρόσφορα, διότι και τα δύο πραγματοποιήθηκαν κοντά στην ημερομηνία του θανάτου της κληρονομούμενης, (2013 και 2012).

Επειδή βάσει του βιβλίου τιμών της Δ.Ο.Υ. Μουδανιών υπάρχουν δύο συγκριτικά στοιχεία τοπικά πιο πρόσφορα, όχι όμως και χρονικά, τα οποία προσδιορίζουν μεγαλύτερη αξία για κάθε τετραγωνικό γης, ήτοι :

- Η υπ αριθμ./03-12-2017 δήλωση ΦΜΑ με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εμβαδού 590 τμ για 140€/τμ στην σε απόσταση 140 μέτρα από τη θάλασσα.

- Η υπ αριθμ./09-06-2017 δήλωση ΦΜΑ με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο εμβαδού 572,07 τμ για 125€/τμ στην σε απόσταση 280 μέτρα από τη θάλασσα.

Επειδή το πρώτο συγκριτικό στοιχείο του ελέγχου, ήτοι το στοιχείο της/06-08-2013 αν και πρόσφορο ως συγκριτικό στοιχείο δεν θεωρείται ομοειδές ως προς το συγκρινόμενο κληρονομούμενο ακίνητο (αγρό στη θέση «.....»), καθότι υπερτερεί τόσο ως προς την απόσταση από τη θάλασσα (130 μ έναντι 450 μ) όσο και προς το μέγεθος 171 τμ έναντι των 1.598,50 τμ (6.394*0,25) που αναλογούν στην κληρονόμο. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι το κρινόμενο ακίνητο βαρύνεται με βάρος ρυμοτόμησης και συνιδιοκτησίας κρίνεται πιο πρόσφορο ως συγκριτικό στοιχείο το στοιχείο της δήλωσης/28-03-2012 με τιμή 100€/τμ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εκτίμησης προβάλλεται βάσιμα αναφορικά με το πρώτο ακίνητο και γίνεται αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Ως εκ τούτου η αξία των περιουσιακών στοιχείων διαμορφώνεται ως κάτωθι:

Περιγραφή περιουσιακών	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου	Αξία βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου από έναν αγρό (κήπο) με αριθμό τεμαχίου 91, Α' κατηγορίας, έκτασης 6.394 τ.μ. στη θέση «.....» (άρτιο και οικοδομήσιμο – χωρίς κτίσμα- απόσταση από τη θάλασσα περίπου 450 μ). Το ως άνω ακίνητο εμπίπτει εντός της περιοχής Β κατοικίας «.....», για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο, στην περιοχή δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.	63.950,00€	191.820,00€	159.850,00€

Ποσοστό 10,453/100 εξ αδιαιρέτου από ένα διαιρετό τμήμα του υπ' αριθμό 169 αγρού Γ' κατηγορίας, έκτασης 7.000 τμ στη θέση «.....» (άρτιο και οικοδομήσιμο – χωρίς κτίσματα – απόσταση από τη θάλασσα 545 μ). Το ως άνω ακίνητο εμπίπτει εντός της περιοχής Β κατοικίας «.....» για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο, στην περιοχή δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.	29.300,00€	73.171,00€	73.171,00€
ΣΥΝΟΛΟ	93.250,00€	264.991,00€	233.021,00€

Συνεπώς η συνολική αξία της κληρονομιάς ορίζεται στο ποσό των 380.659,86€ έναντι της δηλωθείσας 240.888,86€, ήτοι διαφορά κατά το ποσό των 139.771,00€ μεγαλύτερη του 20% της οριστικής αξίας ($380.659,86 \times 20\%$) 76.131,97€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010	5.532,99€
2. Φόρος που έχει βεβαιωθεί	908,89€
3. Οφειλόμενη διαφορά φόρου	4.624,10€
4. Τόκοι/ πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι/άλλο	5.548,92€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.173,02€

Για τους παραπάνω λόγους:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της αρ./06-11-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

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

Με την υπ' αρ./06-11-2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Σύνολο φόρου που αναλογεί	7.131,49€	5.532,99€

Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν	908,89€	908,89€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	6.222,60€	4.624,10€
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	7.467,12€	5.548,92€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.689,72€	10.173,02€

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.