



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 995

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./30.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ./14.03.2019,/02.04.2019,/19.11.2019 και/06.02.2020 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2018), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./30.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, που εκδόθηκε επί των υπ' αριθ./14.03.2019,/02.04.2019,/19.11.2019 και/06.02.2020 δηλώσεων (αριθ. φακ. Θ-...../2018), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /30.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξ αδιαθέτου κληρονόμου της κατά την 17/04/2018 αποβιώσας (ΑΦΜ), κύριος φόρος ποσού 8.900,52€ πλέον πρόσθετου φόρου (άρθρου 1 ν.2523/1997) ποσού 4.450,26€, ήτοι συνολικό ποσό 13.350,78€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας κληρονομηθέντος ακινήτου (οικοπέδου) με βάση συγκριτικά στοιχεία και κατ' επέκταση της κληρονομικής της μερίδας από 158.989,34€ σε 247.994,52€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2024 έκθεσης φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /14.05.2024 εντολής του Προϊσταμένου της για έλεγχο των υπ' αριθ. /14.03.2019, /02.04.2019, /19.11.2019 και /06.02.2020 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2018).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας του αυτοτελούς και διαιρετού τμήματος εμβαδού 3.850,40τ.μ. του με αριθμό 40 κληροτεμαχίου. Απρόσφορο το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποίησε η ελεγκτική αρχή. Η πραγματική αγοραία αξία του επίμαχου ακινήτου, κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης δεν απέχει από τη δηλωθείσα, ήτοι 57,33€/τ.μ..
2. Εσφαλμένη η επιβολή προστίμου ποσοστού 50% βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 του ΚΦΔ αντί του ορθού 25% βάσει της περ. β' του ίδιου άρθρου.

Επειδή, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*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)...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,...».

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

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου....».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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. Β. Αντικειμενική αξία... Γ. Μικτό σύστημα. 1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού...».

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης κληρονομιαίου ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως αυτή προσδιορίζεται από την ενότητα Α' του άρθρου 10 του ν.2961/2001. Για τον προσδιορισμό, περαιτέρω, της αξίας αυτής λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων ακινήτων που προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από εκτίμηση που έγινε για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και

προϊκών ή από άλλες εκτιμήσεις. Όταν δεν υπάρχουν τα στοιχεία αυτά ή τα υπάρχοντα είναι, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, ανεπαρκή ή απρόσφορα, ο προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου γίνεται με την χρήση κάθε άλλου νόμιμου μέσου (ΣτΕ 3715/1998 σε Διδικ 2001/153, 1547/1989).

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1035820/99/Β0013/ΠΟΛ.1091/21.3.1996 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό 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 και διευκρινίστηκε ότι: «Η αγοραία αξία διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το νόμο της προσφοράς και ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων 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 πλησιόχωρων 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... Συνεπώς, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων με επαχθή ή χαριστική αιτία εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκονται αυτά, από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες τους, τα οποία πρέπει να λαμβάνονται πάντοτε υπόψη τόσο κατά την αρχική εκτίμηση, όσο και κατά την ετήσια αναπροσαρμογή τους, αφού αυτά τα επηρεάζουν άλλοτε αυξητικά, άλλοτε ή ακόμη συντελούν στη διατήρηση αμετάβλητης της αξίας τους... Τέλος, επειδή κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων με βάση τα συγκριτικά στοιχεία πολλές φορές δημιουργούνται αμφισβητήσεις και έντονες αντιδικίες μεταξύ της φορολογούσας αρχής και των φορολογουμένων, από τη διοίκηση δόθηκαν οδηγίες, για την καταχώρηση των στοιχείων αυτών σε ειδικά βιβλία και καθιερώθηκε η υποχρέωση το βιβλίο αυτό να βρίσκεται στη διάθεση των φορολογουμένων. 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...».

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, με το άρθρο 61 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Επειδή, με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'... Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α)..., ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),... 2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
--------------------	---------------------------	---------------------------	---------------------------------	------------------------------

30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με τον Ν.4987/2022 ορίζεται ότι : «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, εξ αδιαθέτου κληρονόμος κατά το $\frac{1}{4}$ της κληρονομιαιάς περιουσίας της κατά την 17/04/2018 αποβιώσας (ΑΦΜ), υπέβαλε, μεταξύ άλλων, τις υπ' αριθ. /14.03.2019, /02.04.2019, /19.11.2019 και /06.02.2020 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2018), με τις οποίες δηλώθηκε ένα αυτοτελές και διαιρετό τμήμα εμβαδού 3.850,40τ.μ. του με αριθμό κληροτεμαχίου της Ο.Δ. του αγροκτήματος της Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Νέας Προποντίδας, κείμενο εκτός ΓΠΣ, εντός ζώνης, με πρόσωπο σε δημοτική οδό, σε απόσταση 30 μέτρων από τη θάλασσα, εμπίπτουν στην ΖΟΕ 2 για την οποία εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο αλλά δεν κυρώθηκε η πράξη εφαρμογής, κατά παρέκκλιση άρθριο και οικοδομήσιμο, με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35, μετά της επ' αυτού υφιστάμενης ισόγειας κατοικίας εμβαδού 100τ.μ., κτισμένης βάσει της υπ' αριθ. /01.07.1991 οικοδομικής άδειας και ευρισκόμενης στο στάδιο του σκελετού. Κατόπιν ελέγχου, επαναπροσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή η αξία του κληρονομηθέντος ακινήτου και κατ' επέκταση η κληρονομική της μερίδα, από 158.989,34€ σε 247.994,52€ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, με την οποία επιβλήθηκε ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, σύμφωνα με τις κλίμακες και τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν.2961/2001 πλέον του προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022. Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή συνεκτίμησε συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, που είναι καταχωρημένα στο βιβλίο τιμών ακινήτων της Δ.Ο.Υ. ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ και έκρινε ότι το μεταβιβασθέν κατά το έτος 2016 (σχετ. δήλωση ΦΜΑ με αριθμό 398/2016) οικοπέδο με ειδικούς όρους δόμησης, στην περιοχή Β' κατοικίας (Η2) της περιοχής εκτάσεως 518,23τ.μ., προς 190,00€/τμ, είναι συγκριτικό στοιχείο ομοειδές και πρόσφορο. Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι το επίμαχο οικόπεδο, εκτάσεως 3.850,40τ.μ., πλεονεκτεί ως προς το χρόνο εκτίμησης αλλά μειονεκτεί ως προς την έκταση σε σχέση με το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο. Έτσι προσδιορίστηκε η αγοραία αξία του υπό κρίση οικοπέδου προς 150€/τ.μ. και συγκεκριμένα στο ποσό των 577.560,00€ βάσει ελέγχου έναντι δήλωσης 221.539,25€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου είναι εσφαλμένος διότι το συγκριτικό στοιχείο στο οποίο ερείδεται δεν είναι ομοειδές και πρόσφορο, καθώς πρόκειται για οικόπεδο και όχι σε εκτός σχεδίου πόλης ακίνητο με ειδικούς όρους δόμησης, όπως το κρινόμενο. Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι η πραγματική αγοραία αξία του επίμαχου ακινήτου, κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης δεν απέχει από τη δηλωθείσα, ήτοι 57,33€/τ.μ.. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή α) το υπ' αριθ./20.12.2019 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, βάσει του οποίου πωλήθηκε το επίμαχο ακίνητο προς 160.000,00€, ήτοι προς 41,55€/τ.μ., συμπεριλαμβανομένου του κτίσματος, β) το από 03/08/2023 δελτίο τύπου του Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ., σύμφωνα με το οποίο ανακηρύχθηκε πλειοδότης για παραθαλάσσιο ακίνητο εκτάσεως 27 στρεμμάτων, με μήκος ακτογραμμής 530 μέτρων, με τον ίδιο συντελεστή δόμησης 0,35, προς 52,59€/τ.μ., και γ) αγγελίες με τιμές πώλησης όμοιων ακινήτων από 25€/τ.μ. έως 99€/τ.μ..

Εντούτοις, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ προκύπτει ότι το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο είναι ομοειδές και πρόσφορο ως βάση για αναγωγή και εύρεση της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου, διότι βρίσκεται στην ίδια περιοχή (Β' κατοικίας Η2) με αυτό και, συγχρόνως, ομοιάζει ως προς τα πολεοδομικά του χαρακτηριστικά (εκτός σχεδίου πόλης με ειδικούς όρους δόμησης).

Επιπροσθέτως, για τη σύνταξη του υπ' αριθ./20.12.2019 συμβολαίου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, με το οποίο μεταβιβάστηκε το κρινόμενο ακίνητο, υποβλήθηκαν οι υπ' αριθ. 3427/2019 και 3428/2019 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (πλην του κτίσματος) προεκτιμήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ σε 577.560,00€, ήτοι προς 150,00€/τ.μ.. Από το ίδιο το ανωτέρω συμβόλαιο αναφύεται ότι καταβλήθηκε ο αναλογών φόρος 18.658,66€ [(577.560,00€ x 3%) + (577.560,00€ x 3%) x 3%], όπερ σημαίνει ότι η αξία της προεκτίμησης έγινε αποδεκτή από τον αγοραστή του κρινόμενου ακινήτου. Τούτο δε, συνεπάγεται ότι οι προαναφερθείσες δηλώσεις φόρου μεταβίβασης τυχάνουν ως οι προσφορότερες για τη συνεκτίμηση συγκριτικού στοιχείου διότι πρόκειται για το ίδιο ακίνητο με μικρή απόκλιση των ημερομηνιών εκτίμησης.

Με τα δεδομένα αυτά και συνεκτιμώντας το γεγονός ότι οι τιμές των ακινήτων δεν παρουσίασαν ουσιαστικές μεταβολές και διακυμάνσεις κατά τα έτη 2018 - 2019, ορθά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αγοραία αξία του ακινήτου, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (17/04/2018), στο ποσό των 577.560,00€, ήτοι προς 150,00€/τ.μ..

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας του ανωτέρω ακινήτου προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η επιβολή προστίμου ποσοστού 50% είναι εσφαλμένη διότι η διαφορά του φόρου ανέρχεται σε 8.900,52€, που υπολείπεται του 50% του φόρου (18.299,45€ x 50% = 9.149,72€). Ωστόσο, το ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις (9.398,93€) υπολείπεται του ποσού του φόρου με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση (18.299,45€), κατά το ποσό των 8.900,52€, ήτοι η διαφορά υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του

φόρου που προέκυψε με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις (8.900,52€/9.398,93€=94,7%). Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή επέβαλε πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με τον Ν.4987/2022.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιμέτρησης του προστίμου ανακρίβειας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./27.01.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της
... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./30.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	247.994,52€
Φόρος που αναλογεί	18.299,45€
Φόρος που βεβαιώθηκε	9.398,93€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	8.900,52€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	4.450,26€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	13.350,78€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.