



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 28-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 1005



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

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), 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ-ΑΦΜ, κατοίκου Πρέβεζας, κατά της αριθμ./**07-01-2025** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ν. 2961/2001 (αρ. δήλωσης/2021, αρ. φακέλου Θ-...../2014) για το φορ. έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28-01-2025** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα.

Με την αριθμ./**07-01-2025** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας φορ. έτους 2014, προέκυψε οφειλόμενη διαφορά φόρου 18.819.38€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 22.583.26€, ήτοι συνολικό ποσό 41.402.64€.

Στις 18/06/2014 απεβίωσε ο ΤΟΥ, κάτοικος εν ζωή στην Τοπική Κοινότητα της Δ.Ε. του Δήμου Πάργας Ν. Πρέβεζας, όπως προκύπτει από την αρ./..../2014-19/06/20214 Ληξιαρχική πράξη θανάτου του Δήμου Πάργας Ν. Πρέβεζας. Με τις πέντε (5) διαθήκες του ο κληρονομούμενος εγκατέστησε κληρονόμους του τη σύζυγό του του (ΑΦΜ) και την κόρη του (ΑΦΜ), τον γιό του (ΑΦΜ) και τον εγγονό του του (ΑΦΜ).

Στις 02-02-2015 ο γιος του θανόντος έκανε εμπρόθεσμη δήλωση αποποίησης κληρονομιάς (αρ./2015 έκθεσης αποποίησης κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Πρέβεζας) όλων των περιουσιακών στοιχείων, κινητών και ακινήτων που του κατέλειπε ο κληρονομούμενος με τις αρ./2014 και/14 ιδιόγραφες διαθήκες. Σύμφωνα με το από 16-06-2021 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου Πάργας οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του του (ΑΦΜ) είναι τα τέκνα του του (ΑΦΜ) και του (ΑΦΜ).

Σύμφωνα με την/16-05-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου της υπ' αρ./2021 δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, από την προσφεύγουσα, μετά την αποποίηση του εκ διαθήκης κληρονόμου πατέρα της,

προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία των κληρονομηθέντων ακινήτων, ήτοι:

1. Του $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας ενός αγροτεμαχίου επιφάνειας 4.248,00 τ.μ. (Ο.Τ.), μονοετούς καλλιέργειας, αρδευόμενου που βρίσκεται εκτός οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας. Είναι εκτός Γ.Π.Σ., απέχει από τη θάλασσα πάνω από 800 μ. με πρόσοψη σε αγροτική οδό και η δηλωθείσα αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού ανέρχεται σε 6.843,50€.
2. Του $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας ενός αγροτεμαχίου επιφάνειας 1.333,00 τ.μ. με ελιές, μη αρδευόμενου που βρίσκεται στη θέση, εκτός οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. του δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας. Είναι εντός Γ.Π.Σ: απέχει από τη θάλασσα πάνω από 800 μ. με πρόσοψη σε αγροτική οδό και η δηλωθείσα αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού ανέρχεται σε 1.859,54€
3. Του $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου, ευρισκόμενου εντός των ορίων οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας επί της οδού Αγ. Παντελεήμονος Ο.Τ. 76 εμβαδού 420 τ.μ. μετά των επ' αυτού κτισμάτων, ήτοι α) Διώροφης κατοικίας, επιφάνειας ισογείου 85,13, τ.μ. και α' ορόφου επιφανείας 78,25 τ.μ. β) ισόγειας αποθήκης, επιφανείας 99,57 τ.μ. γ) λεβητοστασίου επιφανείας 13 τ.μ. και δ) ισόγειου καταστήματος επιφανείας 30,50 τ.μ., με δηλωθείσα αξία οικοπέδου 37.241,00€, δηλωθείσα αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού κτίσματος 26.986,88€ και δηλωθείσα αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού κτίσματος 2.332,49€.
4. Του $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου, εκτάσεως 2.941 τ.μ. μετά της επ' αυτού ξενοδοχειακής εγκατάστασης, που βρίσκεται στη θέση Παραλία εντός οικισμού Παραλίας της Τ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας. Η ξενοδοχειακή εγκατάσταση αποτελείται από το ισόγειο, επιφανείας 211,72 τ.μ. και τον α' όροφο, επιφανείας 232,78 τ.μ. κατηγορίας Δ, με δηλωθείσα αξία οικοπέδου 264.690,00€, δηλωθείσα αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού κτίσματος 52.908,83€ και δηλωθείσα αξία βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού κτίσματος 68.867,01€.

Κατόπιν ελέγχου η αξία της κληρονομικής μερίδας για την αρχική δήλωση με αρ./2021 διαμορφώθηκε ως εξής:

Κληρονομική μερίδα του

α/α	ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	50% πλήρους κυριότητας ενός αγροτεμαχίου επιφανείας 4.248,00 τ.μ. που βρίσκεται εκτός	6.843,50	6.843,50	0,00

	οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας			
2	50% πλήρους κυριότητας ενός αγροτεμαχίου επιφανείας 1.333,00 τ.μ. εκτός οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. του δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας	1.859,54	1.859,54	0,00
3	50% πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου ευρισκόμενο εντός των ορίων οικισμού της Τ.Κ. επί της οδού Ο.Τ. εμβαδού 410 τ.μ. μετά επ' αυτού κτίσματα Α. διώροφη κατοικία ισογείου 85,13 τ.μ. και α' ορόφου 78,25 τ.μ. β) ισόγεια αποθήκη 99,57 τ.μ. γ) λεβητοστάσιο επιφανείας 13 τ.μ. και δ) ισόγειο κατάστημα επιφανείας 30,50 τ.μ.	26.986,88 2.332,49	26.986,88 2.332,49	0.00
4	50% πλήρους κυριότητας ενός οικοπέδου επιφανείας 2.941 τ.μ. μετά την επ' αυτού ξενοδοχειακή εγκατάσταση που βρίσκεται στη θέση Παραλία, εντός οικισμού Παραλίας της Τ.Κ. της Δ.Ε. του Δήμου Πάργας της Π.Ε. Πρέβεζας. Η ξενοδοχειακή εγκατάσταση αποτελείται από τον ισόγειο όροφο επιφανείας 211,72 τ.μ. και τον α' όροφο επιφανείας 232,78 τ.μ. κατηγορίας Δ	264.690,00 52.908,83 68.867,01	299.982,00 52.908,83 68.867,01	35.292,00
	Συνολική Αξία Ενεργητικού	461.729,25	497.021,25	35.292,00
	ΠΛΕΟΝ ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ		5.036,51	5.036,51
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	461.729,25	502.057,76	40.328,51
	ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ			
	ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ		499,38	499,38
	Συνολική φορολογητέα αξία	461.729,25	501.558,38	39.829,13

Στη συνέχεια ο αναλογών φόρος υπολογίστηκε ως εξής:

Συνολική φορολογητέα αξία κληρονομιάς βάσει ελέγχου:	501.558,39
Αφορολόγητο όριο α' κατηγορίας άρθρου Άρθρο 25 ν. 3842/2010	150.000,00
Υπόλοιπο	351.558,38
150.000*1%	1.500,00
+201.558,38 *5%	10.077,92

Σύνολο φόρου που αναλογεί

11.557,92

Κατόπιν των ανωτέρω η αξία της κληρονομικής μερίδας που αποποιήθηκε ο
διαμορφώθηκε από τον έλεγχο σε 1.003.116,76€

Αντικειμενική αξία ακινήτων (αξία ελέγχου)	Αγοραία αξία ακινήτων και κινητών (αξία ελέγχου)	Συνολική αξία ενεργητικού	Πλέον έπιπλα και σκεύη	Μείον χρέη & βάρη (έξοδα κηδεύας)	Πλέον προγενέστερες δωρεές	Συνολική αξία
319.596,50€	674.446,00€	994.042,50€	10.073,02€	998,76€	0,00	1.003.116,76€

Συνολική φορολογητέα αξία κληρονομιάς βάσει ελέγχου:

1.003.116,76

Αφορολόγητο όριο α' κατηγορίας άρθρου Άρθρο 25 ν. 3842/2010

150.000,00

Υπόλοιπο

853.116,76

150.000*1%

1.500,00

300.000*5%

15.000,00

+403.116,76 *10%

40.311,67

Σύνολο φόρου που αναλογεί

56.811,68*1/2=28.405,84€

Συνεπώς η οφείλει σύνολο κύριου φόρου 28.405,84€

Οφειλόμενος φόρος σύμφωνα με το αρ. 30 ν. 2961/2001	28.405,84€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	9.586,46€
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	18.819,38€
Κύριος φόρος που αναλογεί	18.819,38€
Πρόσθετος φόρος ν. 2523/1997	22.583,26€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	41.402,64€

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

- Η φορολογική αρχή εσφαλμένα υπολόγισε την αξία του υπ' αριθμ. 4 ακινήτου (οικοπέδου εκτάσεως 2.941 τμ) καθώς ο έλεγχος χρησιμοποίησε μη ασφαλή συγκριτικά στοιχεία για να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου οικοπέδου, που ουδόλως ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα
- εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος ότι η δήλωσή της είναι αναληθής, αφού δεν στοιχειοθετείται δόλος για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή, στο άρθρο 27§1 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι "1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου 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, στο άρθρο 36§6 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «.....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».

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».*

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 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, 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 κληρονομουμένου*».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30 του ν. 2961/2001: Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.

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 πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

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 πλησιόχρων 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 κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου. (Ιωάννης Φωτόπουλος, «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013)

Επειδή, 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 δόμησης 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, 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, η Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας προκειμένου να υπολογίσει την αξία του επίμαχου ακινήτου διενήργησε έλεγχο βάσει των στοιχείων που τηρούνται στο Βιβλίο Τιμών Ακινήτων της Δ.Ο.Υ. Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι τα κάτωθι:

- Με την υπ' αριθμ. /09-09-2013 δήλωση ΦΜΑ μεταβιβάστηκε με επαχθή αιτία, ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, 18/1000 εμβαδού 1237,19 τ.μ. εντός των ορίων οικισμού Παραλιακού οικισμού εφαιπτόμενο της παραλιακής οδού της Δ.Ε. του Δήμου Πρέβεζας Ν. Πρέβεζας και η αξία του προσδιορίστηκε προς 201€/τμ
- Με την υπ' αριθμ. /04-10-2014 δήλωση ΦΜΑ, μεταβιβάστηκε με επαχθή αιτία, ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, 73/1000, εμβαδού 909,65 τ.μ. σε απόσταση από τη θάλασσα 80 εντός των ορίων οικισμού Παραλιακού Δ.Ε. του Δήμου Πρέβεζας Ν. Πρέβεζας και η αξία του προσδιορίστηκε προς 204€/τ.μ.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία του επίμαχου ακινήτου που βρίσκεται σε περιοχή 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 και είναι διαθέσιμα σε κάθε ενδιαφερόμενο πολίτη.

Επειδή το κρινόμενο οικοπέδο βρίσκεται στη θέση – Παραλία, επί της παραλιακής οδού της παραλίας –, που είναι ιδιαίτερου φυσικού κάλλους και έχει έντονη τουριστική ανάπτυξη και καθώς σε σχέση με τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία που περιγράφονται είναι: α) ομοειδές ως προς τη θέση και πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας έναντι του πρώτου συγκριτικού και β) πλεονεκτεί ως προς τη θέση και έχει τον ίδιο χρόνο φορολογίας έναντι του δεύτερου συγκριτικού.

Επειδή ο παραλιακός οικισμός και ο παραλιακός οικισμός είναι συνεχόμενοι έχοντας τον ίδιο προσανατολισμό (θέα στη θάλασσα) καθώς και τον ίδιο ρυθμό τουριστικής ανάπτυξης κρίνουμε ότι ορθώς ο έλεγχος επέλεξε ως αγοραία τιμή για το οικοπέδο την τιμή 204€/τ.μ. και συνεπώς ορθώς υπολογίστηκε η αξία του οικοπέδου σε $2941 * \frac{1}{2} * 204 = 299.982,00$

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 501.558,38€ έναντι της δηλωθείσας 461.729,25€, ήτοι διαφορά 39.829,13€ κατώτερη του 20% της οριστικής αξίας ($461.729,25 \times 0,2 = 92.345,85\text{€}$) η υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς υπ' αριθμ. 268/2014 εσφαλμένα κρίθηκε ανακριβής.

Επειδή η μεγάλη διαφορά στον φόρο προέκυψε κατά κύριο λόγο από την εφαρμογή του αρ. 30 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με την οποία ο αναλογών φόρος του καθιστάμενου μετά από αποποίηση κληρονόμου, συγκρίνεται με τον αναλογόντα φόρο του κληρονόμου που αποποιήθηκε και επιλέγεται ο μεγαλύτερος. Συνεπώς η διαφορά στον φόρο που οφείλεται σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας είναι μόνο αυτή του ποσού 39.829,13€, η οποία δεν δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό της δήλωσης ως ανακριβούς και για το λόγο αυτό εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο η δήλωση ως ανακριβής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της από **28-01-2025** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ - ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./07-01-2025 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου ως κάτωθι:

Με την υπ' αριθμ./07-01-2025 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς:

Έτος φορολογίας 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	18.819,38€	18.819,38€
Προσαυξήσεις αρ. 1 ν. 2523/97	22.583,26€	0,00€
Σύνολο για καταβολή	41.402,64€	18.819,38€

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

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.