



Αθήνα, 19-5-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1634

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου της αποβιώσας με ΑΦΜ η οποία απεβίωσε στις 19-05-2014, κατά της με αριθμό/20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.** 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./**20-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με χρονολογία φορολογίας την 19-05-2014, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 9.348,36€, πλέον πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 11.218,03€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή **20.566,39€** .

Σύντομο ιστορικό

Βάσει της υπ' αριθμό/18-06-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων κληρονομιαίων στοιχείων, λόγω θανάτου της η οποία απεβίωσε την 19-05-2014 αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμους τα δύο τέκνα του προαποβιώσαντος αδελφού της, το τέκνο του προαποβιώσαντος αδελφού της, τη, και το τέκνο της προαποβιώσας αδελφής της την (**προσφεύγουσα**).

Συνεπώς εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της κληρονομουμένης είναι οι:

Τα δύο τέκνα του αδελφού της		1/6
		1/6
Το μοναδικό τέκνο του αδελφού της		1/3
Το μοναδικό τέκνο της αδελφής της		1/3

Μετά το θάνατο της οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι υπέβαλαν την με αριθμό/2014 (Θ-...../2014) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στην οποία δήλωσαν το υπ' αριθμό Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητο η οποία κρίθηκε ειλικρινής. Εν συνεχεία υποβλήθηκε η με αριθμό/2015(Θ-...../2014) συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Στην εν λόγω δήλωση κληρονομιάς έχουν δηλωθεί μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων και τα ακόλουθα ακίνητα:

-Ποσοστό 75% εξ αδιαιρέτου του υπ. αριθμ. (1) τμήματος οικοπέδου-κάθετης ιδιοκτησίας 252,50τ.μ εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της Δ. Κοινότητας Αττικής Δήμου στο Ο.Τ της 4^{ης} πολ. ενότητας επί της οδού έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο έκτασης 806,40τ.μ 313/000 εξ αδιαιρέτου με **δηλωθείσα αξία:37.500,00€**.

- Ποσοστό 75%εξ αδιαιρέτου οικοπέδου αρχικής έκτασης 695,91τ.μ εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της Δημοτικής Κοινότητας στο Ο.Τ της 4κ πολεοδομικής ενότητας επί ανωνύμου οδού, εντός του οποίου υπάρχει οικοδομή αποτελούμενη από Υπόγειο βοηθ. χώρο 40,80τ.μ, Ισόγεια κατοικία 82,28τ.μ και Πρώτο όροφο σοφίτα 27,20τ.μ.

Λόγω ρυμοτομίας τμημάτων έκτασης 144,60τ.μ και 10,02τ.μ του άνω οικοπέδου αυτό χωρίζεται σε δύο ανεξάρτητα οικόπεδα ,το πρώτο έχει έκταση 344,45τ.μ και βρίσκεται στο Ο.Τεντός του οποίου υπάρχει οικοδομή και το άλλο έχει έκταση 210,91τ.μ και βρίσκεται στο Ο.Τ Γ χωρίς κτίσματα και δεν έχει εφαρμοστεί η πράξη εφαρμογής. Η **δηλωθείσα αξία του ως άνω ακινήτου ανήλθε σε 104.000,00€**.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία των ακινήτων που βρίσκεται σε περιοχές, που δεν είχε εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με το βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης λόγω της χωρικής αρμοδιότητας στην οποία ανήκουν :

Φ.Μ.Α/26-06-2012:μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 189,20τ.μ στο Ο.Τ Γ προς **650€/τ.μ.**

Φ.Μ.Α/20-06-2014: μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 485,20τ.μ κατά 50% Ψ.Κ στο Ο.Τ επί της οδού αριθμ..... προς **650€/τ.μ.**

Φ.Μ.Α/30-07-2014: μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 403,19τ.μ το 75% Π.Κ στο Ο.Τ επί της οδού(νυν) αριθμ..... προς **650€/τ.μ.**

Το πρώτο συγκριτικό πλεονεκτεί ως προς τα τετραγωνικά μέτρα μειονεκτεί χρονικά.

Το δεύτερο συγκριτικό πλεονεκτεί ως προς τα τετραγωνικά μέτρα, μειονεκτεί διότι υπάρχει συνιδιοκτησία σε αυτό.

Το τρίτο συγκριτικό πλεονεκτεί ως προς τα τετραγωνικά μέτρα μειονεκτεί διότι υπάρχει συνιδιοκτησία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία των υπό κρίση οικοπέδων στην τιμή **650,00/τ.μ.**, και το τμήμα αυτών που ρυμοτομούνται με τιμή 550,00€/τ.μ. ως ακολούθως:

- Οικόπεδο 806,40X313/1000-252,40X**650€**-164.062,08X75%= **123.046,56€**

Έναντι

Δηλωθείσας αξίας: 37.500,00€.

-οικόπεδο 344,45 X **650,00€** X 75% =167.919,37€

-οικόπεδο 210,91 X **650,00€** X75% =102.818,62€

-οικόπεδο ρυμοτομούμενο 144,60 X **550,00€** X 75% =59.647,50€

-οικόπεδο ρυμοτομούμενο 10,02 X **500,00€** X 75% =4.133,25€

Αξία ελέγχου συνολικά 334.518,74€.

Έναντι

-Συνολικής **δηλωθείσας** αξίας οικοπέδου αρχικής έκτασης 695,91τμ:**104.000,00€ .**

Συνεπώς η κληρονομιά περιουσία της ανέρχεται συνολικά στο ποσό των 540.836,55€, ενώ η κληρονομική μερίδα της ανέρχεται στο ποσό των **180.278,85€.**

(ήτοι 540.836,55X1/3=180.278,85€).

Βάσει της ως άνω αξίας προσδιορίστηκε ο αναλογούν φόρος σύμφωνα με την κλίμακα Β' Ν.3842/2010.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΚΛΙΜΑΚΑ Β Ν.3842/2010

Αξία κληρονομιάς: **180.278,85€**

Αφορολόγητο ποσό: **-30.000,00€**

Υπόλοιπο: **150.278,85€**

Συντελεστής φορ.5%(70.000€X5%) = 3.500€ φόρος

Συντελεστής φορ.10%(80.278,85€X10%)=8.027,88

Σύνολο φόρου: **11.527,88€**

Μείον βεβαιωθείς φόρος: **2.179,52€**

Υπόλοιπο για καταλογισμό: **9.348,36€**

Πρόσθετος (120%) 11.218,03€

Σύνολο για καταλογισμό: 20.566,39€

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής το υπ' αρ...../23-10-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου καθώς και ο υπ' αριθ. προσωρινός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς τα οποία σύμφωνα με τις από 21-01-2025 απόψεις του 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα. Η προσφεύγουσα κατέθεσε απόψεις προκειμένου να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και στη συνέχεια εκδόθηκε

η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, βάσει της οποίας βεβαιώθηκε επιπλέον ποσό φόρου κληρονομιάς συνολικού ποσού **20.566,39€**.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση δήλωση.
2. Καταχρηστικός χαρακτήρας από τη πλευρά της Φορολογικής Διοίκησης δεδομένου της πολυετούς ολιγωρίας της αλλά και της ύπαρξης των συγκριτικών στοιχείων ήδη κατά τον χρόνο των αρχικών δηλώσεων αλλά και μη ύπαρξης νέων συγκριτικών στοιχείων κατά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου.
3. Επίσημη εκτίμηση της αγοραίας αξίας των οικοπέδων.
4. Έλλειψη συνάφειας των συγκριτικών στοιχείων.
5. Περί ρυμοτομούμενων τμημάτων. Επίκληση της ΣτΕ 166/2016
6. Περαιτέρω συγκριτικά στοιχεία από βιβλία τιμών.
7. Περί του υψηλότερου φόρου της οριστικής πράξης σε σχέση με την προσωρινή πράξη.

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α).....β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.2961/2001 περίπτωση 3 ορίζεται ότι :Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις: α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία, β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε, γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος, δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης σημειώνεται ότι η υπό κρίση πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 και του ΚΦΔ. Εν προκειμένω ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 19.05.2014 (χρόνος θανάτου της κληρονομούμενης) και οι υπό

κρίση δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκαν το έτος 2014 και 2015 (ήτοι πριν την 01η.01.2015 - ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΚΦΔ για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια), και ως εκ τούτου στην κρινόμενη υπόθεση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες το Δημόσιο εκπίπτει του Δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Στην κρινόμενη υπόθεση η με αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς εκδόθηκε την 20.12.2024 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 20.12.2024, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκαν οι κρινόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Ως εκ των ανωτέρω δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς αμφισβητείται κατ' ουσία η αξία που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως προς το οικόπεδο εκτάσεως 252,40 τ.μ. (ΟΤ.....) και του οικοπέδου εκτάσεως 695,91 τ.μ. (ΟΤ.....).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1079/2004, με θέμα: Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου, παρέχονται οδηγίες:

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 των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

A.....

B. 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.

3. 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.
4. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1129/2004, με θέμα τον προσδιορισμό αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου:

Με την υπ' αριθ./ΠΟΛ.1079/27.7.2004 εγκύκλιό μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση η αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β) Η αξία κατά τα ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.

Επειδή, κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης η οποία απεβίωσε την 19-05-2014 δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή όπου βρίσκεται το επίδικο ακίνητο το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση του ως άνω ακινήτου, έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, για την εκτίμηση των ανωτέρω οικοπέδων, λήφθηκαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις τα έτη 2012 και 2014 και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης. Ειδικότερα, λήφθηκε υπόψη η δήλωση Φ.Μ.Α/26-06-2012:μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 189,20τ.μ στο Ο.Τ Γ προς 650€/τ.μ.

Φ.Μ.Α/20-06-2014: μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 485,20τ.μ κατά 50% Ψ.Κ στο Ο.Τ επί της οδού αριθμ..... προς 650€/τ.μ

Φ.Μ.Α/30-07-2014: μεταβιβάστηκε οικόπεδο έκτασης 403,19τ.μ το 75% Π.Κ στο Ο.Τεπί της οδού (νυν) αριθμ.....προς 650€/τ.μ.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε57732 ΕΞ 2021 (ΦΕΚ2375Β/07-06-2021) με θέμα: « Αναπροσαρμογή των τιμών εκκίνησης των περιοχών που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων και έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου 41 του ν.1249/82 και καθορισμός τιμών εκκίνησης και συντελεστών αυξομείωσης τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε λοιπές περιοχές εντός σχεδίου ή ορίων οικισμών κατά το αντικειμενικό σύστημα» καθορίστηκε η τιμή των επίδικων οικοπέδων σε **182,50€/τ.μ.**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1129/2004, σύμφωνα με την οποία σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου **θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών.**

Επειδή, λόγω του ότι η αξία βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε για τα επίδικα ακίνητα από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Οικόπεδο εκτάσεως 252,40τ.μ. ΟΤ..... αξία ελέγχου 123.046,56€

Οικόπεδο εκτάσεως 695,91τ.μ. ΟΤ.....αξία ελέγχου 334.518,74€

Ενώ με βάση την ένταξη των ακινήτων στο αντικειμενικό σύστημα που ισχύει από 01.01.2022 η αξία του οικοπέδου εκτάσεως **252,40τ.μ. ΟΤ.....** προσδιορίζεται με την παρούσα σε **18.832,85€.**, ενώ η αξία του οικοπέδου εκτάσεως **695,91 τ.μ. ΟΤ.....** σε **7.264,85€** δηλαδή μειωμένες σε σχέση με τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος, ήτοι απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας).

Ύστερα από τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ς σχετικά με την αξία των επίμαχων ακινήτων, γίνεται εν μέρει δεκτός και με βάση την παρούσα απόφαση καθορίζουμε την αξία των επίμαχων οικοπέδων ως εξής:

Περιγραφή Ακινήτου	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία βάσει παρούσας Απόφασης
Οικόπεδο έκτασης 806,40τμ Ο.Τ.....	37.500,00€	123.046,56€	123.046,56€+ 18.832,85 (αντικειμενικός) = 141.879,41 X 1/2= 70.939,70€
Οικόπεδο έκτασης 695,91τ.μ Ο.Τ.	104.000,00€	334.518,74€	334.518,74€+7.264,85€ (αντικειμενικός) = 341.783,59 X ½ = 170.891,80€

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.**, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. /20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

Κληρονομιά Περιουσία	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Οικόπεδο 252,40 τ.μ	37.500,00€	123.046,56€	70.939,71€	33.439,71€
Οικόπεδο 344,45 τ.μ	104.000,00€	167.919,38€	170.891,81€	66.891,81€
Οικόπεδο 210,91 τ.μ		102.818,63€		0,00€

Οικόπεδο ρυμοτομ. 144,60 τ.μ		59.647,50€		0,00€
Οικόπεδο ρυμοτομ. 10,02 τ.μ		4.133,25€		0,00€
	141.500,00€	457.565,32€	241.831,52€	100.331,52€
Λοιπά στοιχεία κληρονομιάς (ως δηλώσεις)	89.114,93€	89.114,93€	89.114,93€	0,00€
Σύνολο Ενεργητικού	230.614,93€	546.680,25€	330.946,45€	100.331,52€
Μείον: Παθητικό	5.843,68€	5.843,68€	5.843,68€	0,00€
Καθαρή Αξία Κληρονομιάς	224.771,25€	540.836,57€	325.102,77€	100.331,52€

.....	Το μοναδικό τέκνο της αδελφής της			1/3
	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Κληρονομική μερίδα	74.923,75€	180.278,85€	108.367,59€	33.443,84€
Πλέον: Προγενέστερες γονικές παροχές	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>
Σύνολο	74.923,75€	180.278,85€	108.367,59€	33.443,84€
Φόρος που αναλογεί				
Κλιμάκιο με συντελεστή 0 %	0,00€	0,00€	0,00€	
Κλιμάκιο με συντελεστή 5 % & 10%	2.179,52€	11.527,88€	4.336,75€	
Σύνολο Φόρου που αναλογεί	2.179,52€	11.527,88€	4.336,75€	2.157,23€
Μείον φόρος προηγ. γονικών παροχών	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολο	2.179,52€	11.527,88€	4.336,75€	2.157,23€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		4.674,18€	1.078,61€	
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ (118 μήνες x 0,73%)		8.120,92€	1.873,98€	
Προσαύξηση φόρου αρθ. 1 ν. 2523/1997		11.218,03€	2.588,67€	
Επιεικέστερη κύρωση αρθ.49 ν.4509/2017	-	11.218,03€	2.588,67€	2.588,67€
Σύνολο για καταβολή	2.179,52€	20.566,39€	6.925,42€	4.745,90€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ Γ.

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.