



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα 18.05.2023  
αριθμός απόφασης 418

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά της με αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρονολογία φορολογίας την ..... καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησης ..... οικεία έκθεση ελέγχου

6. Την με αριθ. πρωτ. .... έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. Πύργου.
8. Το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ .....) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου με θέμα «Παροχή στοιχείων».
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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 με αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθ. φακέλου Θ .....), με χρονολογία φορολογίας ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς ποσού 7.872,11 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.968,03 ευρώ, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 3.218,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 13.058,25 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθ. ....εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου ....., που απεβίωσε την 21.01.2017. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε εκ διαθήκης κληρονόμο, μεταξύ άλλων, τον προσφεύγοντα.

### Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, ο προσφεύγων υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, την με αριθ. .... αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε ως κληρονομιαία περιουσία τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιών ακινήτων, ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	.....	8.295,54	8.295,54	0,00
2	.....	779,63	779,63	0,00
3	.....	1.559,25	1.559,25	0,00
4	.....	1.000,00	1.000,00	0,00
5	.....	5.000,00	5.000,00	0,00
6	.....	409.012,69	493.331,55	84.318,86
7	.....	8.628,42	8.628,42	0,00
	.....	48,00	124,92	76,92

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	434.324,00	513.594,39	84.395,78
Πλέον προγενέστερες γονικές	219.783,00	219.783,00	0,00
Μείον έξοδα κηδείας		674,24	674,24
Φορολογητέα αξία	654.107,00	732.828,07	78.721,07

Κατόπιν των ανωτέρω το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε 732.828,07 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας 654.107,00 ευρώ), επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με δικαστικό επιμελητή.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης σε ότι αφορά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των οικοπέδων της εταιρείας .....και συνακόλουθα τον επαναπροσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των οικοπέδων της εταιρείας .....και ως εκ τούτου τυγχάνει εσφαλμένος ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών της ανωτέρω εταιρείας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν από το βιβλίο παρακολουθήσεως τιμών πωλήσεων ακινήτων που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου (ΦΜΑ ..... ) η αξία των οποίων εκτιμήθηκε σε 200,00 ευρώ/ανά τ.μ. Με τις νέες αντικειμενικές αξίες που ισχύουν από 01.01.2022 για την κοινότητα ..... η αξία των οικοπέδων της εταιρείας .....υπολογίζεται πολύ μικρότερη από την προσδιοριζόμενη με το σύστημα συγκριτικών στοιχείων, ήτοι για το οικόπεδο επιφάνειας 4.086,00 τ.μ. υπολογιζόμενη αξία 551.998,17 ευρώ και για το οικόπεδο επιφάνειας 6.024,00 τ.μ. υπολογιζόμενη αξία 747.126,60 ευρώ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα 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**, στο 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. ....».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «*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 κτήσης 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.*».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ως άνω νόμου 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 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. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο ....».*

**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 πλησιόχρων 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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

**Επειδή**, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωντανών αμφισβητήσεων και ερίδων που

δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

**Επειδή**, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

**Επειδή**, με τον όρο «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό 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 τη χρήση για την οποία προορίζεται.

**Επειδή**, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί 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 με 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** στην **Απόφαση ΠΟΛ.1079/2004** με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

*«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:*

...

*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.

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** στην Απόφαση ΠΟΛ.1129/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«Με την αριθ. 1062222/198/0013/27.7.2004 ΠΟΛ. 1079 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 διευκρινήσεις:

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 ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

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

**Επειδή** στην ΠΟΛ.1123/2005 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

*«Με τις 1062222/198/0013/27-7-04 ΠΟΛ. 1079 και 1098592/315/001318-12-04 ΠΟΛ. 1129 εγκυκλίους μας σας είχαμε δώσει οδηγίες για το πιο πάνω θέμα με στόχο την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.*

*Επειδή στην υπηρεσία μας αναφέρθηκε ότι ορισμένες ΔΟΥ δεν εφαρμόζουν τις πιο πάνω διαταγές, με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, επανερχόμεθα και σας διευκρινίζουμε ότι η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις υπηρεσίες.».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

*«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 65 του ίδιου νόμου 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**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών της εταιρείας .....λόγω εσφαλμένου υπολογισμού της αξίας των δύο οικοπέδων (άρτια και οικοδομήσιμα) της εν λόγω εταιρείας, επιφανείας 4.086 τ.μ. και 6.024 τ.μ., με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων, καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία και επιπλέον η αξία τους υπολογιζόμενη με τις νέες αντικειμενικές αξίες που ισχύουν από 01.01.2022 είναι πολύ μικρότερη της προσδιοριζόμενης με το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων.

**Επειδή** κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ..... την 21.01.2017, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων οικοπέδων, ήτοι στην περιοχή ..... το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας τους έγινε όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου προκειμένου για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των υπό κρίση οικοπέδων ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα εξής συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. Πύργου: α) την μεταβίβαση οικοπέδου επιφάνειας 2.780,20 τ.μ. στη θέση ....., με απόσταση από τη θάλασσα 250 μ. και με πρόσοψη σε δημοτική οδό και εκτιμήθηκε οριστικά προς 200,00 ευρώ/τ.μ. (.....) και β) την μεταβίβαση οικοπέδου επιφάνειας 1.046,15 τ.μ. στη θέση ....., με απόσταση από τη θάλασσα 80 μ. και εφαιπόμενο επί επαρχιακής οδού και εκτιμήθηκε οριστικά προς 250,00 ευρώ/τ.μ. (ΦΜΑ

.....). Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι τα συγκριτικά στοιχεία είναι πλησιόχωρα με τα κρινόμενα ακίνητα διότι είναι εντός του ..... Επιπροσθέτως, τα κρινόμενα ακίνητα είναι παραθαλάσσια και έχουν πρόσοψη επί του επαρχιακού δρόμου ..... και βρίσκονται σε τουριστική περιοχή με μαγαζιά, ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια και σε κοντινή απόσταση από την πόλη ..... Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του και την μεγαλύτερη έκταση των κρινόμενων ακινήτων καθώς και το χρόνο φορολογίας (πλεονεκτούν τα συγκριτικά ως προς το χρόνο μεταβίβασης τους) και προσδιόρισε την αγοραία αξία των οικοπέδων κατά την ημερομηνία θανάτου ως ακολούθως:

1. Οικόπεδο 4.086 τ.μ. X 230,00€/τ.μ. = 939.780,00€
2. Οικόπεδο 6.024 τ.μ. X 230,00€/τ.μ. = 1.385.520,00€.

Η συνολική δηλωθείσα αξία των οικοπέδων ανέρχονταν σε 2.022.000,00 ευρώ ενώ η συνολική δηλωθείσα αξία του ελέγχου σε 2.325.300,00 ευρώ, ήτοι διαφορά 303.300,00 ευρώ.

**Επειδή** εν προκειμένω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη θέση των κρινόμενων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται εντός του ....., είναι πλησιόχωρα, τα ειδικά στοιχεία των ακινήτων, την μεγαλύτερη έκταση των κρινόμενων καθώς και το χρόνο που έλαβε χώρα η μεταβίβαση, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος βασίστηκε όπως προβλέπεται και από τις οδηγίες της Διοίκησης σε συγκριτικά στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της φορολογικής αρχής και επίσης τα κρινόμενα ακίνητα και τα συγκριτικά είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικοπέδα, πρόσφορα τοπικά, βρίσκονται στην ίδια περιοχή και επιπλέον ελήφθη υπόψη ο χρόνος κατά τον προσδιορισμό της αξίας και τα ειδικά χαρακτηριστικά τους.

**Επειδή**, περαιτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός της αξίας των κρινόμενων ακινήτων είναι εσφαλμένος καθώς με βάση τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών οι αντικειμενικές αξίες που ισχύουν από 01.01.2022 (ΦΕΚ 2375/Β/07-06-2021), για την σύνταξη των οποίων έχουν ληφθεί πολλά συγκριτικά στοιχεία αλλά και η τάση της αγοράς, η αντικειμενική αξία των υπό κρίση ακινήτων ανέρχεται για το με οικόπεδο εμβαδού 4.086 τ.μ. σε 551.998,17 ευρώ και για το οικόπεδο εμβαδού 6.024 τ.μ. σε 747.126,60 ευρώ.

**Επειδή**, με το άρθρο 2 της αριθ. 57732 ΕΞ 2021/07.06.2021 (ΦΕΚ 2375/Γ Β707-06-2021 Κοινής Υπουργικής Απόφασης επεκτάθηκε η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 41 του ν.1249/1982 σε περιοχές εντός σχεδίου πόλης ή ορίων οικισμού και καθορίστηκαν οι ζώνες, οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων, μεταξύ άλλων και της ....., που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία. Με την ως άνω απόφαση ορίστηκε η ισχύς των διατάξεων αυτών από 01.01.2022, ως εκ τούτου δεν μπορούν να εφαρμοστούν για τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων ακινήτων καθώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι 21.01.2017.

**Επειδή**, ωστόσο σύμφωνα με τις ανωτέρω οδηγίες της Διοίκησης, ως προς τις εκκρεμείς υποθέσεις, στην περίπτωση που οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα



συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και οι αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, ώστε να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή.

**Επειδή**, στο ανωτέρω πλαίσιο η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... έγγραφο προς την Δ.Ο.Υ. Πύργου προκειμένου για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των υπό κρίση οικοπέδων κατά την πρώτη εφαρμογή και σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων όπως αυτά τηρούνται στα αρχεία της φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου, η αρμόδια Φορολογική Αρχή απέστειλε στην Υπηρεσία μας με ηλεκτρονική αλληλογραφία το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ .....έγγραφο στο οποίο επισυνάπτονται τα φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας για τα υπό κρίση οικοπέδα ευρισκόμενα στο ....., σύμφωνα με τα οποία η αντικειμενική τους αξία προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

1. Οικόπεδο 4.086 τ.μ. = 570.886,35 €
2. Οικόπεδο 6.024 τ.μ. = 761.802,70€.

**Επειδή**, όσον αφορά την αξία των ως άνω οικοπέδων επιφανείας 4.086 τ.μ. και 6.024 τ.μ. αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με την χρήση συγκριτικών στοιχείων ως εξής:

1. Οικόπεδο 4.086 τ.μ. X 230,00€/τ.μ. = 939.780,00€
2. Οικόπεδο 6.024 τ.μ. X 230,00€/τ.μ. = 1.385.520,00€.

Δεδομένου ότι για τα ως άνω οικοπέδα η απόκλιση των ανωτέρω αξιών είναι σημαντική, και όπως φαίνεται ανωτέρω, η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλάσιου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το πρώτο έτος εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός με την παρούσα Απόφαση και κατ' εφαρμογή των ως άνω Αποφάσεων της Διοίκησης η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δεν θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως εκ τούτου κρίνουμε ως ειλικρινή την δηλωθείσα αξία των επίμαχων οικοπέδων η οποία είναι σημαντικά μεγαλύτερη από αυτή των αντικειμενικών αξιών, ήτοι:

	Οικόπεδο επιφάνειας 4.086 τ.μ.	Οικόπεδο επιφάνειας 6.024 τ.μ.
Αντικειμενική αξία οικοπέδου κατά το έτος πρώτης εφαρμογής (σχετ. το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου	570.886,35	761.802,70
Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων	939.780,00	1.385.520,00

Συνολική αξία οικοπέδων βάσει ελέγχου με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων: 2.325.300,00 ευρώ

Συνολική αξία οικοπέδων με τη χρήση αντικειμενικών αξιών: 1.332.689,05 ευρώ.

Συνολική δηλωθείσα αξία οικοπέδων: 2.022.000,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνουμε ως ειλικρινή την δηλωθείσα αξία.

**Επειδή**, όσον αφορά την κρίση επί των συγκριτικών στοιχείων που επικαλείται ο προσφεύγων, παρέλκει η εξέτασή τους καθόσον γίνεται δεκτή η δηλωθείσα αξία.

**Επειδή**, η φορολογητέα αξία των υπό κρίση μεταβιβαζόμενων μετοχών της εταιρείας ..... προσδιορίζεται ως εξής:

	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ
Οικόπεδα	2.022.000,00	2.325.300,00	2.022.000,00
Κτίσματα	4.414.025,11	4.450.581,91	4.450.581,91
Συνολική αξία οικοπέδων και κτισμάτων	6.436.025,11	6.775,881,91	6.472.581,91
Συνολική αξία ακινήτων βάσει βιβλίων		5.963.198,33	5.963.198,33
Θετική διαφορά παγίων (αξία χρόνου γένεσης φορ. υποχρέωσης μείον αξία κτήσης ΠΟΛ.1055/03)		812.683,58	509.383,58
Φορολογητέα αξία υφιστάμενων μετοχών (ΠΟΛ.1055/03)		3.783.264,81	3.479.964,81
Φορολογητέα αξία μετοχής (αριθ. μετοχών 169.244,00)		22,35	20,56
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών (22.073 μετοχές)	409.012,69	493.331,55	453.820,88

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω η κληρονομαία μερίδα του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως κάτωθι:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία ΔΕΔ	Διαφορές
1	.....	8.295,54	8.295,54	0,00
2	.....	779,63	779,63	0,00
3	.....	1.559,25	1.559,25	0,00
4	.....	1.000,00	1.000,00	0,00
5	.....	5.000,00	5.000,00	0,00
6	.....	409.012,69	453.820,88	44.808,19
7	.....	8.628,42	8.628,42	0,00
	.....	48,00	124,92	76,92
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>	<b>434.324,00</b>	<b>479.208,64</b>	
	Πλέον προγενέστερες γονικές	219.783,00	219.783,00	0,00
	Μείον έξοδα κηδείας		674,24	674,24
	<b>Συνολική Φορολογητέα αξία</b>	<b>654.107,00</b>	<b>698.317,40</b>	<b>44.210,40</b>

Επί της ανωτέρω συνολικής φορολογητέας αξίας και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010 υπολογίζεται ο αναλογούν φόρος.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί

της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. .... κατοίκου ....., και την τροποποίηση της με αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρονολογία φορολογίας την .....

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα αξία	654.107,00	732.828,07	698.317,40	44.210,40
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	21.910,70	29.782,81	26.331,74	4.421,04
Οφειλόμενη διαφορά φόρου			4.421,04	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		1.968,03	1.105,26	
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ (40,88% Χ οφειλόμενη διαφορά φόρου)		3.218,11	1.807,32	
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>21.910,70</b>	<b>34.968,95</b>	<b>29.244,32</b>	<b>7.333,62</b>

(Σημείωση: επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου υπολογίζονται κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013)

(τροποποίηση της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.