



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 28-06-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 699

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του - **ΑΦΜ** κατά της υπ' αρ.-2016 **Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2003)** της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2016 **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2003)** της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2016 **Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2961/2001** της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

διαφορά κύριου φόρου εκ 3.327,15 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 3.992,58 €, δη σύνολο εκ 7.319,73 €, αναφορικά με την υπ' αρ.-2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και υπ' αρ.-2005 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2003).

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ., οι παραπάνω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκαν στη φορολογική αρχή από την προσφεύγουσα, ως κληρονόμο (τέκνο) εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου του του – Α.Φ.Μ., που απεβίωσε στις-2003, κατοίκου εν ζωή Συγκεκριμένα:

Με την υπ' αρ.-2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2003), δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία:

<u>Υπ' αρ.-2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», με 7 ελιές, μη αρδευόμενος, τυφλός, 5 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.314,00 €	
2.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», με 5 ελιές, μη αρδευόμενος, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, 3 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.460,00 €	
3.	Αγρός, έκτασης 300 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενος, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, 5 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	438,00 €	
4.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενος, τυφλός, 4 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.314,00 €	
5.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενος, τυφλός, 4 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.314,00 €	

6.	Ποσοστό 1/4 αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», με 7 ελιές, μη αρδευόμενου, τυφλού, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	2. 138,00 €	
7.	Ποσοστό 1/4 αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, τυφλού, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	2. 138,00 €	
8.	Ποσοστό 1/4 αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, τυφλού, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	2. 138,00 €	
9.	Ποσοστό 1/4 οικοπέδου, εμβαδού 800 τ.μ., στη θέση «.....», εντός οικισμού, τυφλού, 4 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού		7.000,00 €
10.	Κατ' επικαρπία διώροφη οικοδομή, με διαμέρισμα εμβαδού 66 τ.μ. σε έκαστο όροφο, ανεγερθείσα σε οικόπεδο εμβαδού 246 τ.μ. (σχετ. η υπ'αρ./1971 άδεια ανέγερσης) εντός οικισμού, πρόσοψη σε δημοτική οδό, 5 χλμ από τη θάλασσα, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	18.942,00 €	4.331,00 €
11.	Κατ' επικαρπία αγρό, έκτασης 700 τ.μ. στη θέση «.....» ή «.....», μη αρδευόμενος, τυφλός, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	3.326,00 €	
12.	Ποσοστό 1/2 αγρού, έκτασης 4.000,66 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, 850 μ. απόσταση από τη θάλασσα, άρτιο και οικοδομήσιμο, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	24.017,00 €	
13.	Οικοσκευή	776,00 €	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	70.646,00 €	
	- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	1.500,00 €	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	69.146,00 €	
	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	2.915,00 €	

	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟΥ (12%)	350,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	3.265,00 €

Σημειώνεται ότι από την προσφεύγουσα έγινε αποδεκτή η προσωρινή εκτίμηση της (αγοραίας) αξίας των δύο ως άνω οικοπέδων από την φορολογική αρχή, διενεργηθείσα βάσει συγκριτικών στοιχείων. Ο δε φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002 (Α' κατηγορία).

Ακολουθως, με την αρ.-2005 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2003), η προσφεύγουσα διόρθωσε την έκταση από 4.000,66 τ.μ. σε 4.139,51 τ.μ. (δη επιπλέον έκταση 138,45 τ.μ.) του αρχικώς δηλωθέντος κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου αγρού, στην περιοχή του Δ.Δ. Δήμου Νομού, ως εξής:

<u>Υπ' αρ.-2005 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Επιπλέον έκταση 138,45 τ.μ. του αρχικώς δηλωθέντος σε ποσοστό 1/2 αγρού, έκτασης 4.000,66 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, 850 μ. απόσταση από τη θάλασσα, άρτιο και οικοδομήσιμο, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.306,00 €	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	1.306,00 €	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	69.146,00 €	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	70.452,00 €	
	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	3.045,00 €	
	- ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.915,00 €	
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	130,00 €	

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.2961/2001 της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος διαπίστωσε βάσει προσκομισθέντος τοπογραφικού διαγράμματος ιδιώτη πολιτικού μηχανικού, ότι το ως άνω περιγραφόμενο αγροτεμάχιο, έκτασης 4.139,11 τ.μ. απέχει από τη θάλασσα 190 μ. και όχι 850 μ, ως δηλώθηκε από την κληρονόμο. Κατόπιν τούτου η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από 50.646,00 € (ποσοστό 100%) βάσει δήλωσης σε 117.185,06 € βάσει ελέγχου (ποσοστό 100%), ενώ προέκυψε διαφορά φόρου, ως κατωτέρω:

<u>Υπ' αρ.-2005 &-2005 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», με 7 ελιές,	1.314,00 €	

	μη αρδευόμενος, τυφλός, 5 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού		
2.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», με 5 ελιές, μη αρδευόμενος, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, 3 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.460,00 €	
3.	Αγρός, έκτασης 300 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενος, πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, 5 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	438,00 €	
4.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενος, τυφλός, 4 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.314,00 €	
5.	Αγρός, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενος, τυφλός, 4 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.314,00 €	
6.	Ποσοστό 1/4 αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», με 7 ελιές, μη αρδευόμενου, τυφλού, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	2. 138,00 €	
7.	Ποσοστό 1/4 αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, τυφλού, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	2. 138,00 €	
8.	Ποσοστό 1/4 αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, τυφλού, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	2. 138,00 €	
9.	Ποσοστό 1/4 οικοπέδου, εμβαδού 800 τ.μ., στη θέση «.....», εντός οικισμού, τυφλού, 4 χλμ απόσταση από τη θάλασσα, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού		7.000,00 €

10.	Κατ' επικαρπία διώροφη οικοδομή, με διαμέρισμα εμβαδού 66 τ.μ. σε έκαστο όροφο, ανεγερθείσα σε οικόπεδο εμβαδού 246 τ.μ., εντός οικισμού, πρόσοψη σε δημοτική οδό, 5 χλμ από τη θάλασσα, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	18.942,00 €	4.331,00 €
11.	Κατ' επικαρπία αγρό, έκτασης 700 τ.μ. στη θέση «.....» ή «.....», μη αρδευόμενος, τυφλός, 700 μ. απόσταση από τη θάλασσα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	3.326,00 €	
12.	Ποσοστό 1/2 αγρού, έκτασης 4.139,11 τ.μ., στη θέση «.....», μη αρδευόμενου, πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, 850 μ. απόσταση από τη θάλασσα, άρτιο και οικοδομήσιμο, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού	58.592,53 €	
13.	Οικοσκευή		776,00 €
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		105.221,53 €
	- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ		1.500,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ		103.721,53 €
	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ		6.372,15 €
	ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		3.045,00 €
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ		3.327,15 €
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (120%)		3.992,58 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		7.319,73 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ)

- Το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος επιτάσσει τη συμμετοχή των Ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη «ανάλογα με τις δυνάμεις τους», η επιβολή οποιουδήποτε φόρου προϋποθέτει την ύπαρξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου.
- Το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης, δη εισόδημα, περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές.

2. Στέρηση φοροδοτικής ικανότητας

- Η φοροδοτική ικανότητα συνίσταται στη δυνατότητα ενός προσώπου να καταβάλει τον φόρο, χωρίς να θίγεται το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσής του, βάσει του άρθρου 2 παρ. 1 του Συντάγματος.
- Ο προσφεύγων δεν διαθέτει τη φοροδοτική ικανότητα να συνεισφέρει στα κοινά βάρη, χωρίς να κινδυνεύει κάποιο στοιχείο απαραίτητο για τη διαβίωσή του, όπως η στέγαση, η διατροφή ή η υγεία του.

3. Λανθασμένος υπολογισμός της αξίας του κρινόμενου ακινήτου

- Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φόρου κληρονομιάς, βάσει στοιχείων που διέθετε στο αρχείο της, και όχι κατόπιν αυτοψίας.
- Το κρινόμενο ακίνητο απέχει από τη θάλασσα πάνω από 850 μ., με την έννοια ότι η προσβασιμότητα προς τη θάλασσα είναι εφικτή, μόνο αν διανύσει κάποιος αυτή την απόσταση, καθώς η μορφολογία του εδάφους δεν επιτρέπει σε κάποιον την άμεση πρόσβαση.
- Για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν απαιτείται η σύνταξη τοπογραφικού διατάγματος και η υπογραφή του από τοπογράφο μηχανικό.

1 & 2. Ως προς τους ισχυρισμούς περί νομικής πλημμέλειας ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ) και περί στέρησης της φοροδοτικής ικανότητας

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται

από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με βάση την αρχή της νομιμότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται τόσο από τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 5 και 6 του Ν. 2961/2001, που ορίζουν το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς, καθώς και το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όσο και των άρθρων 9 και 10, που ορίζουν τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως κληρονομαίων στοιχείων.

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

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ) και περί στέρησης της φοροδοτικής ικανότητας προβάλλονται αλυσιτελώς, και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ) Φόρο Κληρονομιών,...».

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, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, το άρθρο 10 ενότητα Β του ανωτέρω νόμου (υιοθετώντας τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982) ορίζει ότι : «...1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ'είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως ... για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική

σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, ... 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών...».

Επειδή, το άρθρο 2 της υπ' αρ. 1122814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών «Προσδιορισμός της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» : «1. Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών και δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται ειδικό έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ. Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η Συνολική Αντικειμενική Αξία της Γης ως άθροισμα τριών συστατικών: Α) Της Βασικής Αξίας Γης (Β.Α.), που υπολογίζεται πάντοτε για κάθε εδαφική έκταση Β) Της Οικοπεδικής Αξίας Γης (Α. Οικ.), που υπολογίζεται μόνο όταν υπάρχει κτίσμα πάνω στην εδαφική έκταση και εφόσον η επιφάνεια του υπερβαίνει τα 15 μ² και Γ) Της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (Α.Δ.), που υπολογίζεται μόνο για όσες εκτάσεις βρίσκονται: Γ1) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (Γ.Π.Σ.) και Οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και Γ2) Εκτός Γ.Π.Σ. και Οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης, αλλά έχουν πρόσωπο σε Εθνική Οδό ή είναι σε ζώνη πλάτους μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα, ... Το παραπάνω άθροισμα πολλαπλασιάζεται επί ορισμένους αυξομειωτικούς συντελεστές, σε περίπτωση που συντρέχει κάποιος από τους παρακάτω παράγοντες: α) Εάν υπάρχει συνιδιοκτησία, εφαρμόζεται συντελεστής 0,90 ... β) Εάν η εδαφική έκταση έχει πρόσωπο σε δρόμο: ... β2) Εθνικό ή Επαρχιακό, εφαρμόζεται συντελεστής 1,30 ... γ) Εάν η εδαφική έκταση απέχει από τη θάλασσα απόσταση: γ1) Μέχρι και 100 μ., εφαρμόζεται συντελεστής 1,80, γ2) Πάνω από 100 μ. μέχρι και 200 μ., εφαρμόζεται συντελεστής 1,50, γ3) Πάνω από 200 μ. μέχρι και 500 μ., εφαρμόζεται συντελεστής 1,30, γ4) Πάνω από 500 μ. μέχρι και 800 μ., εφαρμόζεται συντελεστής 1,20. Η απόσταση από τη θάλασσα είναι η ελάχιστη ευθεία οριζόντια απόσταση ανάμεσα στην εδαφική έκταση και στη γραμμή αιγιαλού, δηλαδή η απόσταση του πλησιέστερου σημείου του γηπέδου προς και από το όριο του χειμέριου κύματος, είτε αυτό έχει χαραχθεί επίσημα, είτε όχι. Την απόσταση αυτή μπορεί ο δηλών να διαπιστώσει από το τυχόν υπάρχον τοπογραφικό της εδαφικής του έκτασης ή με την πραγματοποίηση μέτρησης. Σε κάθε περίπτωση, η δήλωση της απόστασης γίνεται χωρίς βεβαίωση των Αρχών, αλλά με ευθύνη του δηλούντος.

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2003 απεβίωσε ο του – Α.Φ.Μ.
- Στις-2005, η εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου κληρονόμος (τέκνο) του θανόντος του – Α.Φ.Μ. υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ./2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ – / 2003), δηλώνοντας ως κληρονομιαίο στοιχείο – μεταξύ άλλων ακινήτων – και ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου από αγρό, έκτασης 4.000,66 τ.μ., στη θέση «.....», άρτιο και οικοδομήσιμο, μη αρδευόμενο, με πρόσοψη σε επαρχιακό δρόμο, με απόσταση από τη θάλασσα 850 μέτρα, στην περιοχή του Δ.Δ. του Δήμου Νομού Η αξία του ως άνω ποσοστού του υπό κρίση αγρού προσδιορίστηκε, βάσει του αντικειμενικού συστήματος σε 24.017,00€.
- Στις-2005, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ./2005 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας επιπλέον έκταση 138,45 τ.μ. για το ανωτέρω αγροτεμάχιο, με αντικειμενική αξία αυτής εκ 1.306,00 €.
- Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κληρονομιάς, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω επίμαχο ακίνητο βρίσκεται σε μικρότερη απόσταση από τη θάλασσα, απ' ότι δηλώθηκε. Συγκεκριμένα, από το τοπογραφικό διάγραμμα του πολιτικού μηχανικού, που συντάχθηκε στις-2005 και τέθηκε υπόψη του ελέγχου, προέκυψε ότι το αγροτεμάχιο, εμβαδού 4.139,11 τ.μ., στη θέση συνορεύον με άλλα αγροτεμάχια και έχουν πρόσοψη σε επαρχιακή οδό, απέχει από τη θάλασσα περίπου 190 μέτρα και όχι 850 μέτρα, ως δηλώθηκε τόσο στην αρχική όσο και στην συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Κατά συνέπεια, και λόγω χρήσης κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου του αυξητικού συντελεστή 1,50, που αναλογεί στη συγκεκριμένη απόσταση από τη θάλασσα (πάνω από 100 μέχρι και 200 μέτρα), η αξία του ποσοστού $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου του επίμαχου αγροτεμαχίου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 58.592,53 €, ενώ οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς.
- Σύμφωνα με την κοινή λογική, αλλά και όπως ρητώς ορίζει η ΠΟΛ. 1310/30-12-1998, ως απόσταση από τη θάλασσα λογίζεται η «ελάχιστη ευθεία οριζόντια απόσταση ανάμεσα στην εδαφική έκταση και στην γραμμή αιγιαλού» και όχι η απόσταση που πρέπει να διανύσει κάποιος σε έδαφος μορφολογικά βατό προκειμένου να φτάσει στη θάλασσα από τον αγρό.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου απορρίπτεται ως αναπτόδεικτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2005 και/2005, αρ. φακέλου Θ-...../2003)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	3.327,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	3.992,58 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	7.319,73 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).