



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526**

Καλλιθέα 6.12.2021
αριθμός απόφασης 4470

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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)

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 8.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου του Δήμου Ζακύνθου, κατά της με αριθ. /31.05.2021 (αριθ. φακέλου /2010, αριθ. δηλ. /2011) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 25.04.2010 και κατά της με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /31.05.2021 (αριθ. φακέλου /2010, αριθ. δηλ. /2011) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 25.04.2010, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2021 οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21.07.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουη 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. /31.05.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθ. φακέλου /2010, αριθ. δηλ. /2011), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 25.04.2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 11.139,39 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας και τόκοι του άρθρου 53 ν.4174/2013 (επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 ν.4509/2017) ποσού 11.912,46 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 23.051,85 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 31.05.2021 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 25.04.2010. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε την από 15.02.2010 ιδιόγραφη διαθήκη, νόμιμα δημοσιευθείσα από το Μονομελές Πρωτοδικείο Ζακύνθου δια του υπ αριθ. /13.01.2011 πρακτικού δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης, με την οποία αφήνει κληρονόμους του βάσει διαθήκης τα παιδιά του: με ΑΦΜ, ήδη προσφεύγων, με ΑΦΜ και τη σύζυγό του με ΑΦΜ

Για την εν λόγω κληρονομιά οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τις με αριθ. /2011, /2011 και /2011, αντίστοιχα, εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς. Με την αριθ. /2011 δήλωση, ο προσφεύγων δήλωσε ως κληρονομιαία περιουσία τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου, ως εξής:

α/α	Περιγραφή ακινήτων	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Οικόπεδο συνιδιοκτησίας 50% εξ αδιαιρέτου, που βρίσκεται εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως οικισμού Το ως άνω οικόπεδο έκτασης 1.121,42 τ.μ., είναι άρτιο και οικοδομήσιμο κατά παρέκκλιση. Εντός αυτού υφίστανται:	44.856,00 €	95.320,70 €	50.464,70 €
	α) οριζόντια ιδιοκτησία - διαμέρισμα ισογείου και α' ορόφου έκτασης 182,63 με υπόγειο 123,76 τ.μ.	108.533,53 €	108.533,53 €	0,00 €
2	Ποσοστό 18,75% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου 1.362,87 τ.μ. που βρίσκεται εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως Επί του ως άνω οικοπέδου υφίστανται:	18.577,00 €	51.107,62 €	32.530,62 €
	α) διώροφη οικοδομή ενοικιαζομένων δωματίων συνολικής επιφάνειας 520,85 τ.μ., (18,75%)	45.962,00 €	45.963,45 €	1,45 €
	β) ισόγειο κατάστημα 81,25 τ.μ. με Η/Χ 9,75 τ.μ.	5.187,00 €	5.187,00 €	0,00 €
	γ) ισόγειο κατάστημα 138,19 τ.μ.	8.338,85 €	8.338,85 €	0,00 €
3	Τα 37,50 % εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου εκτάσεως 1.631,27 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση,	12.596,00 €	12.596,00 €	0,00 €

	εφάπτεται με δημοτική οδό και απέχει από τη θάλασσα 400 μέτρα.			
4	Τα 37,50 % εξ αδιαιρέτου οικοπέδου που βρίσκεται εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως Το ανωτέρω ακίνητο είναι άρτιο και οικοδομήσιμο κατά παρέκκλιση, συνορεύει με προβλεπόμενη δημοτική οδό πλάτους 6 μέτρων και με πλάτους 2,07 μέτρων με την 15 ^η Επαρχιακή οδό πλάτους 10 μέτρων. Επί του ως άνω οικοπέδου υφίστανται:	13.590,00 €	30.635,55 €	17.045,55 €
	α) ισόγεια οικία αρωγής 37,10 τ.μ. έχει ανεγερθεί δυνάμει κρατικής δανειακής αρωγής	2.521,00 €	2.521,00 €	0,00 €
	β) ισόγεια οικία 32,04 τ.μ. δυνάμει της υπ' αριθ.άδειας οικοδομής	3.629,00 €	3.629,00 €	0,00 €
	γ) προσθήκη διωρόφου κατοικίας 84,64 τ.μ.	12.112,00 €	12.111,98 €	-0,02 €
5	Τα 37,50 % εξ αδιαιρέτου οικοπέδου έκτασης 2.732,63 τ.μ. που βρίσκεται εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεωςΤο ανωτέρω ακίνητο είναι άρτιο και οικοδομήσιμο κατά παρέκκλιση, συνορεύει με προβλεπόμενη δημοτική οδό πλάτους 6 μέτρων. Επί του ως άνω οικοπέδου υφίστανται:	81.978,00 €	184.452,51 €	102.474,51 €
	α) διώροφη οικοδομή ενοικιαζόμενων δωματίων συνολικής επιφάνειας 998,06 τ.μ.	271.359,00€	305.279,70 €	33.920,70 €
	β) ισόγεια αποθήκη 36,00 τ.μ.,	1.965,00 €	2.936,41 €	971,41 €
	γ) διώροφη οικοδομή ενοικιαζόμενων έκτασης 309,72 τ.μ. με υπόγειο 195,91 τ.μ. και δ) κολυμβητική δεξαμενή 135,50 τ.μ.	83.346,00 €	102.390,91 €	19.044,91 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	714.550,38 €	971.004,94 €	256.453,83 €
	Πλέον έπιπλα και σκεύη	18.456,00 €	19.896,41 €	1.440,41 €
	Μείον έξοδα κηδείας 1.500 Χ3/8=565,50 €	-565,50 €	-565,50 €	0,00 €
	Μείον χρέη – βάρη	-497.547,95 €	-497.547,95 €	0,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	234.892,93 €	492.787,17 €	257.894,24 €

Ο έλεγχος μετά την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των ισχυουσών διατάξεων, διαπίστωσε διαφορές στην αξία των κτισμάτων του με αριθ. 5 περιουσιακού στοιχείου του ανωτέρω πίνακα και προσδιόρισε την αξία των ανωτέρω οικοπέδων με την χρήση συγκριτικών στοιχείων όπου προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου, με αποτέλεσμα το σύνολο της αξίας των δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων της κληρονομικής του μερίδας να προσδιοριστεί σε 971.004,94 ευρώ αντί της δηλωθείσας αξίας των 714.550,38 ευρώ, επί της οποίας προστέθηκαν τα έπιπλα και σκεύη, αφαιρέθηκε το παθητικό της κληρονομιάς (έξοδα κηδείας και δάνεια τραπεζών). Ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./19.03.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένη την προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση εν όλω ή εν μέρει, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, τόσο ως προς τον κύριο φόρο κληρονομιάς όσο και ως προς τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και τόκους, την διενέργεια νέου προσδιορισμού για την αξία της κληρονομιάς και στη συνέχεια τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης εν όλω ή εν μέρει, τόσο ως προς τον κύριο φόρο

κληρονομιάς όσο και ως προς τους πρόσθετους φόρους και τόκους, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου, του υπ' αριθ./19.03.2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων και της υπ' αριθ./2021 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.
- Ακυρότητα της υπ' αριθ./2021 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς – παράβαση ουσιώδους τύπου.
- Μη ορθός υπολογισμός της αξίας της κληρονομικής του μερίδας βάσει συγκριτικών στοιχείων – έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων ως προς τους επιβληθέντες πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και τόκους.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως ο προσφεύγων προσβάλλει την με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2021 οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣΤΕ 1809/2010).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./6.08.2020 εντολής ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πύργου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου στην υπόθεση κληρονομιάς του, συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ./25.08.2020 έγγραφη γνωστοποίηση έκδοσης της εν λόγω εντολής και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, όπου κοινοποιήθηκε νόμιμα (με συστημένη επιστολή με κωδ. αριθ. RE.....GR) στον προσφεύγοντα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. «

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων, ορίζονται τα εξής:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α), β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) ...

.....
4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως. ...».

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων του διενεργούμενου ελέγχου συντάχθηκε το με α/α/18.03.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 ν.4174/2013 (ΚΦΔ) με συν/νη την αριθ./2021 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με την αριθ. πρωτ./19.03.2021 συστημένη επιστολή (με κωδικό αριθ. RE882483715GR), στην τελευταία δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω εκ παραδρομής εστάλη στον προσφεύγοντα η με αριθ./2021 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς που αφορούσε τον αδελφό του, ο οποίος ωστόσο τυγχάνει επίσης κληρονόμος των ίδιων περιουσιακών στοιχείων, ενώ ο ως άνω φάκελος δεν παρελήφθη από αυτόν καθώς επεστράφη από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ» και ήδη βρίσκεται στο αρχείο της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής και παραμένει διαθέσιμος προς παράδοση στον φορολογούμενο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή δηλώνει ως διεύθυνση προς κοινοποίηση της εκδοθησόμενης απόφασης τηντου Δήμου Ζακύνθου, διεύθυνση στην οποία είχαν αποσταλεί η με αριθ. πρωτ./25.08.2020 γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου καθώς και το με αριθ. πρωτ./19.03.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του

άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος.

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.

.....

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.»

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

B. Αντικειμενική αξία

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 διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιόζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

.....

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων 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 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.).

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 απρόσφορα 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 ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιουργήσε 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, 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, 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 κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου,, την 25.04.2010, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων ακινήτων το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου η εκτίμηση της αγοραίας αξίας αυτών προσδιορίστηκε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2021 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία των ακινήτων (οικοπέδων), τα οποία βρίσκονται εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως, αφού έλαβε υπόψη του τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

α) Με την/2009 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επί δημοτικής οδού,

β) Με την/2009 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επί δημοτικής οδού,

γ) Με την/2014 μεταβιβάστηκε οικόπεδο επί δημοτικής οδού,

Επειδή, προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία των εντός οικισμού ακινήτων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα εξής: α)τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία είναι πλησιόχωρα με τα κρινόμενα ακίνητα (1^ο, 2^ο, 4^ο και 5^ο) διότι βρίσκονται εντός του ρυμοτομικού σχεδίου πόλεως, στα οικοδομικά τετράγωνα 65 και 66, β)το 2^ο κρινόμενο ακίνητο συνορεύει, γ) το 4^ο κρινόμενο ακίνητο συνορεύει με προβλεπόμενη δημοτική οδό πλάτους 6 μέτρων και με πλάτους 2,07 μέτρων με την 15^η Επαρχιακή οδό πλάτους 10 μέτρων, δ) το 5^ο κρινόμενο ακίνητο συνορεύει με προβλεπόμενη δημοτική οδό πλάτους 6 μέτρων και το 1^ο με κοινή εμβασία η οποία καταλήγει στην 15^η Επαρχιακή οδό και ε) σύμφωνα με τα τοπογραφικά διαγράμματα που υπογράφει ο Πτυχιούχος Μηχανικό, τα ανωτέρω ακίνητα (1^ο, 2^ο, 4^ο και 5^ο) συνορεύουν μεταξύ τους, ενώ εντός αυτών έχουν κτιστεί ενοικιαζόμενα δωμάτια με την ίδια παροχή ρεύματος σύμφωνα με τα Ε9 και Ε2. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το εξ αδιαίρετου των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, την έκτασή τους, την μειωμένη αξία των ρυμοτομούμενων τμημάτων καθώς και τον χρόνο εκτίμησής τους, προσδιόρισε την αξία του μεν 1^{ου} κρινόμενου ακινήτου προς 170,00 ευρώ/τ.μ., του 2^{ου} κρινόμενου ακινήτου προς 200,00 ευρώ/τ.μ., του 4^{ου} και 5^{ου} ακινήτου προς 180 ευρώ/τ.μ.

Επειδή τα κρινόμενα ακίνητα είναι ομοειδή με το συγκριτικά που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο εφόσον πρόκειται για οικόπεδα που βρίσκεται στην ίδια περιοχή με τα κρινόμενα και

χρονικά πρόσφορα με τα συγκριτικά αφού αφορούν τα έτη 2009 και 2014, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στην διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων, ορθά ελήφθησαν υπόψη τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό της αξίας των επίμαχων ακινήτων και ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31.05.2021 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:.....

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 & 7 του Ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015):

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διατάξεων ορθώς επιβλήθηκαν στην υπό κρίση περίπτωση τόκοι και πρόσθετοι φόροι, ενώ οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν αβάσιμοι.

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 & 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, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

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.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 8.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκουτου Δήμου Ζακύνθου, και την επικύρωση της με αριθ. /31.05.2021 (αριθ. φακέλου/2010, αριθ. δηλ. /2011) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 25.04.2010.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /2021:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	11.139,39 €
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 ν.4509/2017	11.912.46 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.051,85 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.