



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

14/04/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1198

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. (ΦΕΚ 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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 22-12-2021 και με αριθ. πρωτ. έκθεση αιτιολογημένων 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 με ημερομηνία κατάθεσης 15-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 1.327,92 €, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 663,96 €, πλέον τόκοι του άρθ. 53 του ν.4174/2013 ποσού 523,46 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.515,34 €.

Με την με αριθμό /2021 (αρ. φακέλου Θ-...../2016) εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2961/2001, των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 28-06-2016. Τον αποβίωσαντα κληρονομούν εκ διαθήκης (ημ/νία δημοσίευσης /2016 του Ειρηνοδικείου) οι α) του με Α.Φ.Μ. (σύζυγος), β) του με Α.Φ.Μ. (τέκνο), γ) του με Α.Φ.Μ. (εγγόνι), δ) του με Α.Φ.Μ. (εγγόνι), και ε) του με Α.Φ.Μ. (νύφη) με βάση τη με αριθ. πρωτ. /2016 βεβαίωση των εγγυτέρων συγγενών του Δημοτολογίου του Δήμου Από τους ανωτέρω κληρονόμους, ο του με Α.Φ.Μ., υπέβαλε Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς στις 29-12-2016, ενώ οι υπόλοιποι κληρονόμοι μετά από αίτηση παράτασης προθεσμίας υποβολής δήλωσης έως 08-08-2017 (αριθ. πρωτ. /Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου) υπέβαλαν δηλώσεις στις 08-08-2017. Οι ως άνω δηλώσεις έλαβαν αύξοντα αριθμό τους εξής: /2016 και, και /2017.

Η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του του υπέβαλε, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τη με αριθ. /2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία:

Την πλήρη κυριότητα του κάτωθι ακινήτου:

1) Των 7/10 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου εκτάσεως 541,00 τ.μ. στη θέση «.....» εντός οικισμού της τ.κ. Δ.Ε. του Δήμου, άρτιο και οικοδομήσιμο το οποίο συνορεύει με κοινοτική οδό.

Ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τον υπολογισμό της αξίας για το ανωτέρω οικόπεδο εκτάσεως 541,00 τ.μ. το οποίο βρίσκεται εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού. Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του ανωτέρου οικοπέδου σε 150,00 €/ τ.μ. χρησιμοποιώντας τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία που βρίσκονται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ.:

α) Με αριθ. Φ.Μ.Α. /2017 με την οποία μεταβιβάστηκε το 50% οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου, εντός οικισμού τ. κοιν. Δ.Ε. επί κοινοτικής οδού με απόσταση από θάλασσα 515,00 μέτρα, εκτάσεως 636,54 τ.μ. προς 180,00 €/ τ.μ..

β) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2021 με την οποία μεταβιβάστηκε το ίδιο ακίνητο (οικοπέδου εκτάσεως 539,23 τ.μ. στη θέση «.....» εντός οικισμού της τ.κ. Δ.Ε. του Δήμου, άρτιο και οικοδομήσιμο) προς 200,00 €/ τ.μ..

Ως εκ τούτου, η συνολική αξία κατόπιν ελέγχου προσδιορίστηκε σε 56.805,00 €. Το συνολικό ποσό του παθητικού για την προσφεύγουσα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 246,57 €. Ως εκ τούτου προέκυψαν τα κάτωθι:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	56.805,00 €
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	246,57 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	56.558,43 €

Κατόπιν των ανωτέρω, η δήλωση κρίθηκε ανακριβής και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερο καθεστώς κατά τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017) λόγω ανακρίβειας για την προσφεύγουσα. Επομένως ο φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε ακολούθως:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
..... (ΝΥΦΗ)	56.558,43 €	1.327,92 €	0,00 €	1.327,92 €	1.187,42 €	2.515,34 €

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η από 21-09-2021 ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ./2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της. Η ίδια ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις της. Οι ανωτέρω δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 08-11-2021 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

- Παράβαση του δικαιώματος πρόσβασης στα έγγραφα. η ίδια αιτήθηκε στο με αριθ. -/2021 υπόμνημά της, την παροχή αντιγράφων των συγκριτικών στοιχείων χωρίς να έχει ανταπόκριση από τη Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 5 του Κ.Δ.Δ.
- Παραβίαση της διάταξης της παρ. 6α του άρθρου 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση έχει την υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης των αναγκαίων δικαιολογητικών και πιστοποιητικών που απαιτούνται για την διεκπεραίωση της εκάστοτε υπόθεσης. Εν προκειμένω, η ίδια είχε υποβάλλει στο με αριθ./2021 υπόμνημά της, αίτημα αναζήτησης και χορήγησης πορίσματος αναφορικά με την ύπαρξη δρόμου, την πρόσοδο των συγκριτικών στοιχείων και

πληροφορίες σχετικά με όλες τις πλησιόχωρες συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά την κρίσιμη περίοδο, χωρίς ωστόσο να ικανοποιηθούν τα ανωτέρω αιτήματα.

- Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου σχετικά με την αγοραία αξία του κληρονομηθέντος οικοπέδου διότι τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν δεν είναι κατάλληλα (ομοειδή και πλησιόχωρα) καθώς πρόκειται για ακίνητα που μεταβιβάστηκαν το έτος 2017 (α' συγκριτικό) και το έτος 2021 (β' συγκριτικό) και όχι το 2016.
- Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου ενόψει της μη ύπαρξης κοινοτικής οδού στο υπό κρίση ακίνητο, ενώ η Φορολογική διοίκηση όφειλε να αναζητήσει η ίδια την πράξη χαρακτηρισμού δρόμου και να μην δεσμεύεται από τις κρίσεις των ιδιωτών συμβολαιογράφων. Επίσης, η ίδια θα ήθελε να ανακαλέσει την οικεία δήλωση φόρου κληρονομιάς, λόγω πλάνης, αναφορικά με τον χαρακτήρα του εν λόγω δρόμου.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας
Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 5 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.

3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 17 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:.....»

Επειδή, στην από 08-11-2021 έκθεση ελέγχου και στο με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. ο έλεγχος ανέφερε αναλυτικά όλα τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψη προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου ακινήτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της διάταξης της παρ. 6α του άρθρου 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 3 παρ. 6α του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ) ορίζεται ότι:

«6α. Όταν για τη διεκπεραίωση υπόθεσης απαιτούνται δικαιολογητικά ή πιστοποιητικά που εκδίδονται από το δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και των οποίων η έκδοση δεν προϋποθέτει τη σύμπραξη του πολίτη, η αρμόδια υπηρεσία, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον αιτούντα με την αίτησή του, τα αναζητεί με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο για την έκδοση της τελικής πράξης αυτεπαγγέλτως από τις οικείες υπηρεσίες.....»

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου προσδιόρισε την συνολική αξία της κληρονομιάς περιουσίας χρησιμοποιώντας όλα τα στοιχεία τα οποία έκρινε απαραίτητα, ήτοι α) τα συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια υπηρεσία και στο ειδικό βιβλίο μεταβιβάσεων και β) τη με αριθ./2017 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την από 21-09-2021 ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο ανέφερε όλα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία της κληρονομιάς περιουσίας, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί ανάκλησης της δήλωσης φόρου κληρονομιάς λόγω πλάνης

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1114/2016 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«.....Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς.

2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαίνεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 141 του ΑΚ ορίζεται ότι:

«Η πλάνη είναι ουσιώδης όταν αναφέρεται σε σημείο τόσο σπουδαίο για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν το πρόσωπο γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 142 του ΑΚ ορίζεται ότι:

«Η πλάνη που αναφέρεται σε ιδιότητες του προσώπου ή του πράγματος θεωρείται ουσιώδης, αν κατά τη συμφωνία των μερών ή με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, οι ιδιότητες αυτές είναι τόσο σπουδαίες για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν το πρόσωπο γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία».

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 προσφεύγουσα αιτείται την ανάκληση της οικείας δήλωσης φόρου κληρονομιάς, λόγω πλάνης, σχετικά με την μη ύπαρξη κοινοτικού δρόμου στο υπό κρίση ακίνητο.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει ανακλητική- τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία να τροποποιεί την ανωτέρω αρχική δήλωση ως προς το οικόπεδο έκτασης 541,00 τ.μ. αποδεικνύοντας τη συνδρομή των προϋποθέσεων της πραγματικής πλάνης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί λανθασμένου υπολογισμού της αξίας του ακινήτου και περί μη νόμιμης κρίσης του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

- «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. ...

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Άρθρο 5 Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Άρθρο 6 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. ...

Άρθρο 9 Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1. 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 σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

**** Η παρ. 2 του άρθρου αυτού καταργήθηκε από 13/12/2007 με το ν. 3634/2007.

Άρθρο 10 Αξία 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 απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Β. 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 αυξομείωσης 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 ιδιάζουσα 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`.

Στη Β` κατηγορία υπάγονται:

.....θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες),...

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών, γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101, δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.2 του Ν.1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται 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 παροχήςη 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 εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπόθεση κληρονομιάς (Θ./2016) του κληρονομούμενου του με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 28-06-2016. Η νύφη του, του, με Α.Φ.Μ., ως εκ διαθήκης κληρονόμος, με τη με αριθ./2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς δήλωσε την πλήρη κυριότητα επί των 7/10 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου εκτάσεως 541,00 τ.μ. στη θέση «.....» εντός οικισμού της τ.κ. Δ.Ε. του Δήμου, άρτιο και οικοδομήσιμο το οποίο συνορεύει με κοινοτική οδό.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, δεν είχε εφαρμογή στην εν λόγω περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, η εκτίμηση του ως άνω ακινήτου έγινε με την μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή για την εκτίμηση του ανωτέρω οικοπέδου, ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονική παροχής και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στην Δ.Ο.Υ. Πύργου και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

α) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2017 με την οποία μεταβιβάστηκε το 50% οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου, εντός οικισμού τ. κοιν. Δ.Ε. επί κοινοτικής οδού με απόσταση από θάλασσα 515,00 μέτρα, εκτάσεως 636,54 τ.μ. προς 180,00 €/ τ.μ..

β) Με αριθ. Φ.Μ.Α./2021 με την οποία μεταβιβάστηκε το ίδιο ακίνητο (οικόπεδου εκτάσεως 539,23 τ.μ. στη θέση «.....» εντός οικισμού της τ.κ. Δ.Ε. του Δήμου, άρτιο και οικοδομήσιμο) προς 200,00 €/ τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία είναι πλησιόχωρα με το κρινόμενο εφόσον πρόκειται για οικόπεδα που βρίσκονται εντός οικισμού της τ.κ. Δ.Ε. του Δήμου με απόσταση από τη θάλασσα μέχρι 500,00 μέτρα και εφαιπόμενα με κοινοτική οδό. Τα συγκριτικά στοιχεία πλεονεκτούν χρονικά έναντι του κρινόμενου, προσδιορίζοντας έτσι την αξία του κρινόμενου ανά τ.μ. σε χαμηλότερα

επίπεδα, ήτοι 150,00 €/ τ.μ. Επομένως, για το οικόπεδο εκτάσεως 541,00 τ.μ. κατά ποσοστό 7/10 εξ αδιαιρέτου, η αξία προσδιορίζεται σε **541,00 τ.μ. X 7/10 X 150,00 €/ τ.μ. = 56.805,00 €** (έναντι δηλωθείσας αξίας 28.403,00 €).

Επειδή, τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο είναι ομοειδή με το κρινόμενο, ήτοι είναι άρτια και οικοδομήσιμα, βρίσκονται εντός του ίδιου οικισμού και σε απόσταση από τη θάλασσα μέχρι 500,00 μέτρα, ενώ ο έλεγχος συνεκτίμησε το εξ αδιαιρέτου της μεταβιβάσεως και τον χρόνο εκτίμησης των ακινήτων και ως εκ τούτου προσδιόρισε την αξία ανά τ.μ. σε χαμηλότερη επίπεδο έναντι των συγκριτικών, ήτοι 150,00 €/ τ.μ. έναντι 180,00 €/ τ.μ. και 200,00 €/ τ.μ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τη μη ύπαρξης δημοτικής οδού, ωστόσο σύμφωνα με την από 08-11-2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, στη με αριθ./2017 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου
..... το εν λόγω ακίνητο συνορεύει με δημοτική οδό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 08-11-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2016**

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	0,00 €	1.327,92 €	1.327,92 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-	0,00 €	0,00 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	-	1.327,92 €	1.327,92 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΑΙ ΤΟΚΟΙ ΑΡ. 53 ΤΟΥ Ν.4174/2013	-	1.187,42 €	1.187,42 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00 €	2.515,34 €	2.515,34 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.