



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη ,**03-05-2022**

Αριθμός απόφασης: **1002**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 31/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά: α) της με αριθμ./29-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς, φορολογικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της από 29-11-2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 24/01/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 31/12/2021 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ...../29-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς φορολογικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 5.618,34 € και πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ύψους 6.254,34 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 11.872,68 €.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 29-11-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ./21-4-2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.με βάση την οποία διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής Ν.2961/2001 στην περιουσία του αποβιώσαντος στις 05/10/2009 του με κληρονόμους:α)τον του, β)την του και γ) την του

Ειδικότερα, στις 05.10.2009 απεβίωσε στην ο του καταλείποντας την υπ'αριθμ./01-06-2005 δημόσια διαθήκη του , που συντάχθηκε από την συμβολαιογράφο και δημοσιεύτηκε από το Πρωτοδικείο με το υπ'αριθμ./04-11-2009

πρακτικό συνεδρίασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Με την ως άνω διαθήκη του ο θανών εγκατέστησε κληρονόμους του, τους:

Α) τον του, κάτοικο

Β) την του, κάτοικο και

Γ) την του, κάτοικο και ορίζει όπως περιέλθει σ' αυτούς η πιο κάτω περιγραφόμενη ακίνητη περιουσία ως εξής :

Στον αφήνει : α) τον αγρό που βρίσκεται στη τοποθεσία «.....», της αγροτικής περιοχής Νομού, οσησδήποτε έκτασης και αν ευρεθεί και β) ογδόντα (80 ελαιόδεντρα) ή όσα κι αν είναι, στην τοποθεσία «.....» της αγροτικής περιοχής Νομού, στην τοποθεσία «.....» της ίδιας παραπάνω αγροτικής περιοχής και στην τοποθεσία «.....» της ίδιας επίσης παραπάνω αναφερόμενης αγροτικής περιοχής.

Στην αφήνει το οικόπεδό του με όλα τα κτίσματα που υπάρχουν σε αυτό, το οποίο βρίσκεται στο Συνοικισμό «.....» Νομού

Στην αφήνει ένα οικόπεδο στην τοποθεσία «.....» του συνοικισμού «.....»

Ακόμη στις δύο παραπάνω και αφήνει από κοινού εξ αδιαιρέτου και με ίσες μερίδες στην καθεμιά τα παρακάτω αναφερόμενα ακίνητα: α) τον κλήρο του στην τοποθεσία «.....» οσησδήποτε έκτασης και αν ευρεθεί, β) τα τριάντα (30) ελαιόδεντρα ή όσα κι αν είναι στην τοποθεσία «.....» που βρίσκονται στην αγροτική περιοχή «.....», γ) οκτώ (8) ελαιόδεντρα ή όσα κι αν είναι στη τοποθεσία «.....» της αγροτικής περιοχής, δ) ένδεκα (11) ελαιόδεντρα ή όσα κι αν είναι που βρίσκονται στον κλήρο του στις, ε) δεκαοκτώ (18) ελαιόδεντρα ή όσα κι αν είναι στην τοποθεσία «.....» αγροτικής περιοχής, στ) το εξ αδιαιρέτου μερίδιό του όσο κι αν είναι σε ένα οικόπεδο που βρίσκεται στην τοποθεσία «.....» και ζ) το αγροτεμάχιο του που βρίσκεται στην τοποθεσία «.....» αγροτικής περιοχής καθώς και όλη την τυχόν υπόλοιπη ακίνητη περιουσία του που θα βρεθεί κατά τον θάνατό του.

Η κληρονόμος υπέβαλε αρχικά, από κοινού με τη συγκληρονόμο της, την 76/2010 δήλωση φόρο κληρονομιάς και δήλωσαν τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία :

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΟΠΩΣ ΠΡΟΕΚΥΨΕ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ (€)
	Κληρονομική μερίδα της :	

1	Ένα οικόπεδο που βρίσκεται στα «.....», έκτασης συνολικής 181,30 τ.μ. με την επ' αυτού διώροφη οικία, συνολικού εμβαδού 30 τ.μ., η οποία είναι κατασκευασμένη περί του έτους 1902, αλλά ηλεκτροδοτήθηκε στις 23-11-1968.	7.252,00 6.525,36
2	Μερίδιο ½ εξ αδιαιρέτου επί ενός αγρού, που βρίσκεται στη θέση «.....» της αγροτικής περιοχής, έκτασης 2000 τ.μ. με 30 ελαιόδεντρα.	1.386,00
3	Μερίδιο ½ εξ αδιαιρέτου επί άλλου αγρού, που βρίσκεται στη θέση, έκτασης 1000 τ.μ. με τα επ' αυτού 8 ελαιόδεντρα.	693,00
4	Μερίδιο 1/8 εξ αδιαιρέτου επί ενός οικοπέδου που βρίσκεται σταστη τοποθεσία «.....», έκτασης συνολικής 189,76 τ.μ.	1.425,00
	Κληρονομική μερίδα Χαρίκλειας Σεραφειμίδου :	
5	Μερίδιο ½ εξ αδιαιρέτου επί ενός αγρού που βρίσκεται στη θέση «.....» της αγροτικής περιοχής, έκτασης 2000 τ.μ. με 30 ελαιόδεντρα.	1.386,00
6	Μερίδιο ½ εξ αδιαιρέτου επί άλλου αγρού που βρίσκεται στη θέση, έκτασης συνολικής 1000 τ.μ., με τα επ' αυτού 8 ελαιόδεντρα.	693,00
7	Μερίδιο 1/8 εξ αδιαιρέτου επί ενός οικοπέδου που βρίσκεται στα, στη τοποθεσία «.....» έκτασης συνολικής 189,76 τ.μ.	1.425,00
8	Οικοσκευή	459,25
	Οι αγροί είναι ξερικοί, δεν έχουν πρόσωπο σε εθνική ή επαρχιακή οδό και είναι σε μεγαλύτερη των 800 μέτρων απόσταση από τη θάλασσα.	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	21.244,61

Στη συνέχεια, υπέβαλαν συμπληρωματικά την/2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς και δήλωσαν τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν το ενεργητικό της κληρονομιάς :

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
------------	------------------	---------------------------

		(€)
	Με την/1-6-2005 δημόσια διαθήκη της Συμβολαιογράφου κληρονομούν το ¼ εξ αδιαίρετου σε οικόπεδο στον ορεινό οικισμό εμβαδού 304,40 τ.μ. συνορευόμενο βορειοανατολικά με δημοτικό δρόμο, βορειοδυτικά με δημοτικό δρόμο, νοτιοανατολικά με ιδιοκτησία και νοτιοδυτικά με δημοτικό δρόμο.	2.283,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	2283,00

Κατά τον έλεγχο και σε συνδυασμό με την υπ' αριθ./1-6-2005 δημόσια διαθήκη της Συμβολαιογράφου που δημοσιεύθηκε με το με αριθμό/4-11-2009 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, τις δηλώσεις Ε9 του κληρονομούμενου που είχαν υποβληθεί, καθώς και την υπ' αρ./05-11-2007 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου (χρησικτησία) η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι οικαι ως εκ διαθήκης κληρονόμοι όλης της υπόλοιπης ακίνητης περιουσίας του, δεν δήλωσαν τα παρακάτω ακίνητα :

- 1) Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 1801 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.
- 2) Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 600 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.
- 3) Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 2000 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.
- 4) Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή , εκτάσεως 4000 τ.μ., τυφλό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.
- 5) Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 10000 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από θάλασσα άνω των 800 μέτρων.

6) Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 1000 τ.μ., τυφλό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.

7) Ποσοστό 100% ενός οικοπέδου στα στο Ο.Τ., συνορευόμενο βορείως με δημοτική οδό, νοτίως με ιδιοκτησία, ανατολικά με ιδιοκτησία και και δυτικά με δημοτική οδό, εμβαδού 296,20 τ.μ. (όπως δηλώνεται στην δήλωση μεταβίβασης ακινήτου με αρ. φак. ΦΜΑ/05-11-2007).

8) Ποσοστό 100% ενός οικοπέδου στο, εμβαδού 109 τ.μ.

9) Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου στο, εμβαδού 436 τ.μ.

ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
1	Ένα οικόπεδο που βρίσκεται στα «.....», έκτασης συνολικής 181,30 τ.μ. με την επ' αυτού διώροφη οικία, συνολικού εμβαδού 30 τ.μ., η οποία είναι κατασκευασμένη περί του έτους 1902, αλλά ηλεκτροδοτήθηκε στις 23-11-1968.	7.252,00 6.525,36	7.252,00 6.525,36
2	Ένας αγρός, που βρίσκεται στη θέση «.....» της αγροτικής περιοχής, έκτασης 2000 τ.μ. με 30 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	2.772,00	2.772,00
3	Ένας αγρός που βρίσκεται στη θέση, έκτασης 1000 τ.μ. με τα επ' αυτού 8 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	1.386,00	1.386,00
4	Μερίδιο 1/4 εξ αδιαιρέτου επί ενός οικοπέδου που βρίσκεται σταστη τοποθεσία «.....», έκτασης συνολικής 189,76 τ.μ.	2.850,00	2.850,00
5	Ένας αγρός που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή		

	, στη θέση «.....» έκτασης συνολικής 450 τ.μ. ο οποίος είναι εκτός οικισμού μη άρτιος και οικοδομήσιμος και δεν έχει πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό.	495,00	495,00
6	Ένας αγρός που βρίσκεται στην αγροτική περιοχή στη θέση «.....» έκτασης 1500 τ.μ. με 21 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	2.310,00	2.310,00
7	Άλλος αγρός της ίδιας ως άνω περιοχής και θέσης, έκτασης 1500 τ.μ. με 21 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	2.310,00	2.310,00
8	Άλλος αγρός που βρίσκεται στην αγροτική περιοχή στη θέση «.....» έκτασης συνολικής 3000 τ.μ με 40 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	4.620,00	4.620,00
9	Άλλος αγρός της ίδιας ως άνω αγροτικής στη θέση «.....» ή «.....», έκτασης 1000 τ.μ. με 12 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	1.540,00	1.540,00
10	Το ¼ εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο στον ορεινό οικισμό εμβαδού 304,40 τ.μ. συνορευόμενο βορειοανατολικά με δημοτικό δρόμο, βορειοδυτικά με δημοτικό δρόμο, νοτιοανατολικά με ιδιοκτησία και νοτιοδυτικά με δημοτικό δρόμο.	2.283,00	2.283,00
11	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 1801 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	2.496,20
12	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 600 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω	-	831,60

	των 800 μέτρων.		
13	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «Καροπούλα» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 2000 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας(ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	2.772,00
14	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 4000 τ.μ., τυφλό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας(ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	4.989,60
15	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 10000 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	13.860,00
16	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 1000 τ.μ., τυφλό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από τη θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	1.247,40
17	Ποσοστό 100% ενός οικοπέδου στα, στο Ο.Τ., συνορευόμενο βορείως με δημοτική οδό, νοτίως με ιδιοκτησία , ανατολικά με ιδιοκτησία και και δυτικά με δημοτική οδό, εμβαδού 296,20 τ.μ.	-	13.329,00
18	Ποσοστό.100% ενός οικοπέδου στο, εμβαδού 109 τ.μ.	-	3.270,00
19	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου στο, εμβαδού 436 τ.μ.	-	6.540,00
20	Οικοσκευή	459,25	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	34.802,61	83.679,16

Τα αποτελέσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη των φορολογουμένων με το με αριθμό/27-9-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28, Ν.4174/2013 και με τις με αριθμό/27-9-2021 &/27-9-2021 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ.

Οι ελεγχόμενες υπέβαλαν το με αριθμό πρωτ./03-11-2021 υπόμνημα και το με αρ. πρωτ./22-11-2021 διευκρινιστικό υπόμνημα.

Ο έλεγχος μελέτησε τους ισχυρισμούς των υπομνημάτων που κατετέθησαν και έκανε δεκτό το αίτημα τους που αφορά το ακίνητο με α/α 11 του ανωτέρω πίνακα, δέχθηκε δηλαδή ότι το συγκεκριμένο ακίνητο μεταβιβάστηκε με το με αριθ./10-08-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου στον και το αφαίρεσε από την κληρονομία περιουσία.

ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ Η ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ :

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
1	Ένα οικόπεδο που βρίσκεται στα «.....», έκτασης συνολικής 181,30 τ.μ. με την επ' αυτού διώροφη οικία, συνολικού εμβαδού 30 τ.μ., η οποία είναι κατασκευασμένη περί του έτους 1902, αλλά ηλεκτροδοτήθηκε στις 23-11-1968.	7.252,00 6.525,36	7.252,00 6.525,36
2	Ένας αγρός, που βρίσκεται στη θέση «.....» της αγροτικής περιοχής, έκτασης 2000 τ.μ. με 30 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	2.772,00	2.772,00
3	Ένας αγρός που βρίσκεται στη θέση, έκτασης 1000 τ.μ. με τα επ' αυτού 8 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	1386,00	1386,00
4	Μερίδιο 1/4 εξ αδιαιρέτου επί ενός οικοπέδου που βρίσκεται σταστη τοποθεσία «.....»,	2.850,00	2.850,00

	έκτασης συνολικής 189,76 τ.μ.		
5	Ένας αγρός που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή , στη θέση «.....» έκτασης συνολικής 450 τ.μ. ο οποίος είναι εκτός οικισμού μη άρτιος και οικοδομήσιμος και δεν έχει πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό.	495,00	495,00
6	Ένας αγρός που βρίσκεται στην αγροτική περιοχή στη θέση «.....» έκτασης 1500 τ.μ. με 21 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	2.310,00	2.310,00
7	Άλλος αγρός της ίδιας ως άνω περιοχής και θέσης, έκτασης 1500 τ.μ. με 21 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	2.310,00	2.310,00
8	Άλλος αγρός που βρίσκεται στην αγροτική περιοχή στη θέση «.....» έκτασης συνολικής 3000 τ.μ με 40 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	4.620,00	4.620,00
9	Άλλος αγρός της ίδιας ως άνω αγροτικής στη θέση «.....» ή «.....», έκτασης 1000 τ.μ. με 12 ελαιόδεντρα, ξερικός, χωρίς πρόσοψη σε εθνική ή επαρχιακή οδό και σε απόσταση άνω των 800 μέτρων από τη θάλασσα.	1.540,00	1.540,00
10	Το ¼ εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο στον ορεινό οικισμό εμβαδού 304,40 τ.μ. συνορευόμενο βορειοανατολικά με δημοτικό δρόμο, βορειοδυτικά με δημοτικό δρόμο, νοτιοανατολικά με ιδιοκτησία και νοτιοδυτικά με δημοτικό δρόμο.	2.283,00	2.283,00
11	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή , εκτάσεως 600 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	831,60
12	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή , εκτάσεως 2000 τ.μ., με	-	2.772,00

	πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας(ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.		
13	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 4000 τ.μ., τυφλό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας(ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	4.989,60
14	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 10000 τ.μ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από την θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	13.860,00
15	Ποσοστό 100% από έναν αγρό, στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή, εκτάσεως 1000 τ.μ., τυφλό, μη αρδευόμενο, πολυετούς καλλιέργειας (ελιές) και απόσταση από τη θάλασσα άνω των 800 μέτρων.	-	1.247,40
16	Ποσοστό 100% ενός οικοπέδου στα στο Ο.Τ., συνορευόμενο βορείως με δημοτική οδό, νοτίως με ιδιοκτησία, αν.....ατολικά με ιδιοκτησίαυ και και δυτικά με δημοτική οδό, εμβαδού 296,20 τ.μ.	-	13.329,00
17	Ποσοστό 100% ενός οικοπέδου στο, εμβαδού 109 τ.μ.	-	3.270,00
18	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου στο , εμβαδού 436 τ.μ.	-	6.540,00
19	Οικοσκευή	459,25	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	34.802,61	81.182,96

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές προέκυψαν, η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως κάτωθι :

1) Το υπ' αριθ.16 περιουσιακό στοιχείο : 13.329,00€

2) Το 50% εξ αδιαιρέτου των υπ' αριθ. 2, 3, 4, 10, 11, 12, 13, 14, 15,17 και 18 :

$(2.772,00 + 1.386,00 + 2.850,00 + 2.283,00 + 831,60 + 2.772,00 + 4.989,60 + 13.860,00 + 1.247,40 + 3.270,00 + 6.540,00) \times 50\% = 21.400,80 \text{ €}$

Σύνολο μερίδας : 34.729,80 €

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑ Ν.3634/2008

Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ :

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ : ΣΕΡΑΦΕΙΜΙΔΟΥ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ	4.645,50	34.729,80
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		34.729,80
ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ		
ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ		638,09
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		34.091,71
ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ Γ.Π.-ΔΩΡΕΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ		34.091,71
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3634/2008 Γ' ΚΑΤ.		5.618,34
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ		
ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΥΠΟΛ. ΠΡΟΓΕΝ. ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΩΝ		
ΔΙΑΦ. ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		5.618,34
Η ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΑΞΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΝΑΙ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΟΥ 20% ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 110,59%		6.213,32
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ :		11.831,66

Εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../26/29-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, ποσού **11.872,68 €** η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή στις 30-11-2021.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα παρακάτω:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου.
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη Δημόσια Διοίκηση.
- Έλλειψη ειδικής, νόμιμης και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Παραβίαση βάρους αποδείξεως το οποίο φέρει η φορολογική αρχή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 (Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου), του Ν.2961/2001, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: « 1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

- α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσο στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

2. Προκειμένου για κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας που ορίζεται στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία, και πάντως όχι πέρα από το χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να χορηγηθούν το πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί.

Σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης αυτής έχει εφαρμογή η περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, ως προς την κοινοποίηση πράξης.

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο του θανάτου και κατ' εξαίρεση κατά το χρόνο της με οποιοσδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, αν το αντικείμενο φορολογίας είναι επίδικο και ο δικαιούχος δε βρίσκεται στη νομή του. (ΣΤΕ 4032/1999).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ [1199/2017](#) η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν. [2961/2001](#) .

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί είναι αβάσιμος διότι, η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας γεννήθηκε την 05/10/2009 και εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 102 του [ν.2961/2001](#), όπου το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης, δηλαδή την 31/12/2025.

Στην προκειμένη περίπτωση και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς αρχική με αριθμό/2010 και συμπληρωματική με αριθμό/2017 μέρος των κληρονομιών ακινήτων, δεν δήλωσε δηλαδή ολόκληρη την κληρονομιαία περιουσία που περιήλθε στην κατοχή της, αλλά μέρος αυτής. η οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με αριθμό/29-11-2021, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ορθώς εκδόθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου 15ετούς παραγραφής κατά το μέρος που αφορά τα μη δηλωθέντα κληρονομιαία ακίνητα.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες και απαιτήσεις. Όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση αυτή προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα ».

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 κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου : 3. 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, με το [άρθρο 28 παρ. 2](#) του ν.[4174/2013](#) ορίζεται ότι:«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του [άρθρου 17](#) του ν.[2690/1999](#) ορίζεται ότι:«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης..».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την

άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 29-11-2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. [4174/2013](#) ορίζεται: «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ελαιόκτημα με τα μέσα σε αυτό φυόμενα (11) ελαιόδεντρα, κείμενο στη τοποθεσία «.....», του ελαιοκάμπου, εκτάσεως 788 τ.μ., που μεταβιβάστηκε από τον στον με το με αριθμό/10-08-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου, ταυτίζεται με το αγροτεμάχιο, εκτάσεως 4.000 τ.μ. στη θέση «.....» της περιοχής που αναφέρεται στην δήλωση Ε9 του 2005 του κληρονομούμενου Προς επίρρωση του παραπάνω ισχυρισμού κατατέθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή υπεύθυνη δήλωση (Άρθρου 8 Ν. 1599/1986) του στην οποία δηλώνει ότι «... Με το με αριθμό/10-08-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου αγόρασα από τον του(και) ένα ελαιόκτημα, εκτάσεως 788 τ.μ. με τα μέσα σε αυτό φυόμενα (11) ελαιόδεντρα, κείμενο στη τοποθεσία «.....» του ελαιοκάμπου του Δήμου Το ελαιόκτημα αυτό στη δήλωση Ε9 του αναφερόταν ως ελαιόκτημα, που βρίσκεται στη θέση «.....» της αγροτικής περιοχής της Κοινότητας του Δήμου, εκτάσεως 4.000 τ.μ. Η ακριβής θέση στην οποία βρίσκεται το πιο πάνω ελαιόκτημα είναι μεταξύ της τοποθεσίας «.....» και της τοποθεσίας «.....» της αγροτικής περιοχής της Κοινότητας του Δήμου Προκειμένου να συνταχθεί το ανωτέρω συμβόλαιο ανέθεσα σε τοπογράφο να συντάξει τοπογραφικό διάγραμμα και διαπιστώθηκε ότι είχε εμβαδόν 788 τ.μ. και όχι 4.000 τ.μ. Στην

ευρύτερη περιοχή της «.....» ή του «.....» του ελαιοκάμπου ο δεν είχε άλλο ελαιοκτήμα, εκτός από το προαναφερόμενο που αγόρασα ...».

Επειδή, η υπεύθυνη αυτή δήλωση δεν μπορεί να αποτελέσει στοιχείο απόδειξης της παραπάνω ταύτισης.

Επειδή, όσον αφορά το οικόπεδο στον οικισμό «.....» στο Ο.Τ., εμβαδού 296,20 τ.μ., η προσφεύγουσα μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή κατέθεσε, για πρώτη φορά, το υπ' αριθ. /10- 04-2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου , στο οποίο φαίνεται η πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου από τον στους: 1) του και της , Α.Φ.Μ. και 2) του και της , Α.Φ.Μ., αντί τιμήματος δώδεκα χιλιάδων ευρώ (12.000,00 €), επισημαίνοντας ότι το ανωτέρω συμβόλαιο δεν έχει μεταγραφεί στα οικεία βιβλία του Υποθηκοφυλακείου από παράλειψη της συμβολαιογράφου.

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 1710 παρ.1 του ΑΚ, που ορίζει ότι " κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι)", προκύπτει ότι αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής, η οποία επέρχεται είτε με διαθήκη, είτε από το νόμο, είναι όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις και όλες οι περιουσιακές σχέσεις του προσώπου, (εκτός από εκείνες που ρητά εξαιρούνται από το νόμο), μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και η κυριότητα και νομή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1033 ΑΚ. : «Για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά, ότι μετατίθεται σ' αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1192 και 1193 ΑΚ, με τις οποίες καθορίζονται οι μεταγραφπτές πράξεις επί ακινήτων, μεταγράφονται στο γραφείο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου: «1. οι εν ζωή δικαιοπραξίες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αιτία θανάτου δωρεές, με τις οποίες συνιστάται, μετατίθεται, καταργείται εμπράγματο δικαίωμα (εμπράγματα δικαιοπραξίες) πάνω σε ακίνητα, 2. οι επιδικάσεις ή προσκυρώσεις που γίνονται από την αρχή ή οι κατακυρώσεις κυριότητας ή εμπράγματος δικαιώματος πάνω σε ακίνητο, 3. οι εκθέσεις δικαστικής διανομής ακινήτου, 4. οι τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις που περιέχουν καταδίκη σε δήλωση βουλήσεως για εμπράγματη δικαιοπραξία πάνω σε ακίνητο, 5. οι τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις, με τις οποίες αναγνωρίζεται κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, που

έχουν κληθεί με έκτακτη χρησικτησία» (άρθρο 1192), καθώς, επίσης, και «κάθε αποδοχή κληρονομιάς ή κληροδοσίας, εφόσον με αυτήν περιέρχεται στον κληρονόμο ή στον κληροδόχο ακίνητο της κληρονομιάς ή εμπράγματο δικαίωμα πάνω σ' αυτό ή εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ξένο ακίνητο ή καταργείται τέτοιο δικαίωμα ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1198 ΑΚ :«Χωρίς μεταγραφή στις περιπτώσεις των άρθρων 1192 εδάφια 1 έως 4 και 1193, δεν επέρχεται η μεταβίβαση της κυριότητας του ακινήτου, ή η σύσταση, μετάθεση, κατάργηση εμπράγματος δικαιώματος πάνω στο ακίνητο».

Ο θεσμός της μεταγραφής, ο οποίος αντιμετωπίζει το πρόβλημα της δημοσιότητας των εμπράγματων σχέσεων των ακινήτων και της, μέσω της δημοσιότητας αυτής, προστασίας των συναλλαγών, αφορά τις εμπράγματες σχέσεις μόνο σε ακίνητα, γιατί σε αυτές βασικώς ανακύπτει η ανάγκη προστασίας των τρίτων, λόγω της απόλυτης ενεργείας των εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Μεταγραφή είναι η εγγραφή σε δημόσια (δηλαδή προσιτά στο κοινό) βιβλία, που καλούνται βιβλία μεταγραφών, από τον αρμόδιο δημόσιο λειτουργό, τον μεταγραφοφύλακα, των πράξεων που επιφέρουν μεταβολή, ήτοι (σύσταση, μεταβίβαση, αλλοίωση ή κατάργηση) των εμπράγματων σχέσεων αναφορικά με ακίνητα. Ο κατάλογος των πράξεων που πρέπει να μεταγράφονται, δηλαδή των πράξεων, για τις οποίες ο νόμος ανάγει την μεταγραφή σε αίρεση δικαίου για να επέλθουν τα εμπράγματα αποτελέσματα τους, είναι περιοριστικός. Έτσι, μόνον οι πράξεις που αναφέρονται στις ΑΚ 1192, 1193 υπόκεινται σε μεταγραφή. Η ιδιωτική βούληση δεν μπορεί να προβλέψει ή ν' αποκλείσει την μεταγραφή για μια πράξη. Από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 1192 ΑΚ συνάγεται, ότι μεταγράφονται μόνο εμπράγματες, άρα όχι ενοχικές δικαιοπραξίες, έστω και αν αυτές αποτελούν «νόμιμη αιτία» της εμπράγματης (πώληση, δωρεά κλπ).

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή αντιπαραβάλλοντας τα ακίνητα που αναφέρονται στην υπ' αριθ...../1-6-2005 δημόσια διαθήκη της Συμβολαιογράφου και την υπ' αριθμ...../5-11-2007 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου η οποία υποβλήθηκε στην ίδια Δ.Ο.Υ., διαπίστωσε ότι θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στην κληρονομιαία περιουσία το επίμαχο ακίνητο το οποίο είχε στην κυριότητά του ο κληρονομούμενος δυνάμει της υπ' αριθμόν/2007 τελεσίδικης απόφασης του Ειρηνοδικείου που έχει μεταγραφεί νόμιμα στα Βιβλία Μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου

Επειδή, κατά την έννοια των προπαρατεθείσων διατάξεων δεν επέρχεται μεταβίβαση του εμπράγματος δικαιώματος της κυριότητας πριν την μεταγραφή του εκποιητικού συμβολαίου.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 05.10.2009, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου: «1.

Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) [...]. 2. [...]. 3. Οι τίτλοι και οι αξίες[...], 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 κληρονομία. 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. [...]. 4. [...].»

Επειδή, στην τελευταία περίπτωση, το τίμημα των 12.000,00 € που εισπράχθηκε από τον κληρονομούμενο την 10/04/2008, ημερομηνία σύνταξης του πωλητήριου συμβολαίου με αριθμό της Συμβολαιογράφου, θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομία.

Κατόπιν όλων των προαναφερθέντων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τον αγρό στη θέση «.....» στην αγροτική περιοχή εκτάσεως 10.000 τ.μ., η προσφεύγουσα κατέθεσε μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή απόσπασμα από Αναρτημένο Δασικό Χάρτη, με την επ' αυτού από 29-12-2021 βεβαίωση του Αγρ. Τοπογράφου Μηχανικού, η οποία επί λέξει αναφέρει ότι : «... ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 142 ΤΟΥ Ν.4483/2017 (Α' 107) ΚΑΙ ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ Ν.1599/1986 (Α'75) Δηλώνω υπεύθυνα για το γεωτεμάχιο που βρίσκεται στη θέση "....." της περιοχής του Δήμου, με φερόμενο ιδιοκτήτη τον του, εμβαδού 9.100 τ.μ., ότι σύμφωνα με τα στοιχεία του Προσωρινού Κτηματοικού Χάρτη εμφανίζεται ως δημόσια δασική έκταση, σύμφωνα δε με τα στοιχεία της υπ αριθμ. /13-01-2021 απόφασης της διεύθυνσης Δασών Νομού και τον αναρτημένο αναμορφωμένο δασικό χάρτη της υπ. αριθμ. /15-01-2021 απόφασης με θέμα "Ανάρτηση δασικού χάρτη Δημοτικών και Τοπικών Κοινοτήτων του Δήμου της Διεύθυνσης Δασών Νομού, φέρει τον χαρακτηρισμό Δ.Δ. (ΔΑΣΗ ΚΑΙ ΔΑΣΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΣΤΙΣ Α/Φ ΠΑΛΑΙΟΤΕΡΗΣ ΛΗΨΗΣ Ή ΠΡΟΫΦΙΣΤΑΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ-ΔΑΣΗ ΚΑΙ ΔΑΣΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΣΤΙΣ Α/Φ ΠΡΟΣΦΑΤΗΣ ΛΗΨΗΣ & ΣΤΙΣ ΑΥΤΟΨΙΕΣ*)¹¹ Ο προαναφερόμενος Δασικός χάρτης βρίσκεται στο στάδιο της ανάρτησης και ο χαρακτηρισμός της έκτασης ως δασικής ή μη είναι προσωρινός.»

Επειδή, ο χαρακτηρισμός της έκτασης στην οποία βρίσκεται το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο ως δασικής, δεν έχει ακόμα οριστικοποιηθεί ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, τέλος, τα δύο οικόπεδα στο εμβαδού 436τ.μ. και 109 τ.μ. που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν μπόρεσε να τα εντοπίσει, γι'αυτό δεν τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις της, συμπεριλαμβάνονταν όμως στις δηλώσεις Ε9 του κληρονομούμενου Ζέρβα Κωνσταντίνου που είχαν υποβληθεί, κατά συνέπεια, ο έλεγχος ορθώς τα συμπεριέλαβε στην κληρονομαία περιουσία.

Επειδή, η από 29-11-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. στην οποία καταγράφονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν συνιστά άσκηση αποφασιστικής αρμοδιότητας, συνιστάμενη στη ρύθμιση συγκεκριμένης σχέσης με εκτελεστή διοικητική πράξη, και δεν επάγεται αυτοτελώς έννομες συνέπειες, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά αυτών, είναι απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 31/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/26/29-11-2021 οριστική πράξη Φόρου κληρονομιάς ,φορολογικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Οφειλόμενος φόρος	5.618,34	5.618,34€

Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	6.254,34€	6.254,34€
Σύνολο για καταβολή	11.872,68€	11.872,68€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.