



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-11-2019

Αριθμός απόφασης: 3029

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου//12-06-2019 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Λευκάδος, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ.//02-05-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρονολογία φορολογίας 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ//02-05-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/05/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί με αριθμό πρωτοκόλλου/12-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, **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 υπ' αριθμ.//02-05-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, με χρονολογία φορολογίας 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 24.492,03 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 21.543,19 €, ήτοι συνολικό ποσό 46.035,22 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ.//12-09-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 3041/15-06-2018 απόφασης της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ.//11/29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί άλλως να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Για τα κληρονομιαία ακίνητά της ελλείπει συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού αξιών, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την αγοραία αξία τους χρησιμοποίησε τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων από τα βιβλία τιμών της Δ.Ο.Υ. ΛΕΥΚΑΔΟΣ, συνεκτιμώντας τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων ακινήτων που μεταβιβάστηκαν κατά τα έτη 2004 – 2010. Για τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία έχει να προβάλλει τα εξής:

- **Το με αριθ. 1 ακίνητό** του βρίσκεται στο μη συνεκτικό τμήμα το οικισμούκαι είναι κατά συνέπεια μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο. Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα που είναι όλα άρτια και οικοδομήσιμα και κατά συνέπεια μη ομοειδή και μη πρόσφορα προς σύγκριση. Επιπλέον είναι όλα μικρότερη έκτασης σε σχέση με το δικό της και όπως έχει κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια ακίνητα μεγάλης έκτασης έχουν λιγότερες πιθανότητες μεταβίβασης και συνεπώς μικρότερη εμπορική αξία.

- **Το με αριθ. 2 ακίνητό** του βρίσκεται εν μέρει στο συνεκτικό και εν μέρει στο μη συνεκτικό τμήμα το οικισμού, είναι άρτιο κατά παρέκκλιση και μη οικοδομήσιμο, διότι τηρουμένων των αποστάσεων από τη γραμμή του αιγιαλού δεν είναι δυνατή η οικοδόμηση. Επιπλέον σύμφωνα με την από 13/12/2017 βεβαίωση του Δήμου Λευκάδος το εν λόγω ακίνητο είναι υπό απαλλοτρίωση και απαγορεύεται η δόμηση. Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα μη ομοειδή και μη πρόσφορα προς σύγκριση, σύμφωνα με ως άνω.

- Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τον περιορισμό της ελεύθερης αξιοποίησης των ως άνω ακινήτων του λόγω αναγκαστικής συνιδιοκτησίας.

- Η φορολογική αρχή επικαλείται μεταβιβάσεις που έλαβαν χώρα τα έτη 2007 -2010, ήτοι πλεονεκτούν σαφώς κατά το χρόνο εκτίμησης.

2. Αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου. Δεν της κοινοποιήθηκαν τρία συνημμένα σε αυτές έγγραφα.

3. Αυθαίρετος και ανακριβής ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομικών μεριδίων επί των ακινήτων της. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τους ισχυρισμούς της αναφορικά με υπ'αρ. 1 ακίνητο. Δεν αιτιολογείται ο υπολογισμός της αξίας του υπ'αρ. 2 ακινήτου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Ν. 2961/2001**:

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001**:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001**:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του Ν. 2961/2001** ορίζεται ότι:

«Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του Ν. 2961/2001**:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων 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 πρόσσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης

οποιοδήποτε 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 73 του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266/Α/22-11-2001)** : 1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση. 2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται: α) Να καλεί το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε εύλογη τακτή προθεσμία κάθε πληροφορία και διευκρίνιση και να προσκομίσει κάθε στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης. β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται και να θέτουν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα. γ) Να ενεργεί με τα όργανά του οποιαδήποτε θεωρεί ενδεδειγμένη έρευνα και επιτόπια εξέταση των πραγμάτων ή έλεγχο, να ελέγχει όλα τα βιβλία και στοιχεία που επιβάλλονται από το νόμο ή τηρούνται προαιρετικά. Αν για την εξέταση ή τον έλεγχο είναι απαραίτητες ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία, να ενεργεί και με άλλα πρόσωπα, τα οποία υποχρεώνονται να παραδίδουν στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ειδική έκθεση, που έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982**:

«1. Η φορολογητέα αξία 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 το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α)

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. [1521/1950](#) (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος [118/1973](#) (ΦΕΚ 202 Α')», ήτοι οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 1587/1950 και των άρθρων 9 και 10 του Ν. 2961/2001.

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.Υ.Ο ΥΠΟΙΚ 1062222/198/0013/ ΠΟΛ. 1079/27-07-2004** «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου»:1.Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής,

μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. 2. Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις: 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 πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10, ενότητα Α του Ν. [2961/2001](#) , παρ. 2 άρθρου 3 του Α.Νόμου 1521/1950 γ) Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου . Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομείωσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ. 3041/15-06-2018 απόφασης της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, για τυπικούς λόγους, λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013**.

Συγκεκριμένα η πράξη ακυρώθηκε επειδή οι απόψεις της προσφεύγουσας -όπως αυτοί προβλήθηκαν στο από 27/12/2017 υπόμνημα της - επί του υπ' αριθμ./6-12-2017 σημειώματος διαπιστώσεων του αρχικού ελέγχου, αναφορικά με την προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιών ακινήτων δεν ελέγχθηκαν παρά τέθηκαν στον φάκελο της υπόθεσης, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να στερηθεί του δικαιώματος να εκφράσει τις αντιρρήσεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η ακυρωθείσα πράξη είχε εκδοθεί βάσει του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ν.2961/2001 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου στον αριθμό φακέλου/2006, σύμφωνα με το οποίο οι υπ' αριθμ./2007 (αρχική),/2008 (τροποποιητική),/2010 (συμπληρωματική) και/2011(διορθωτική), δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, που υπέβαλαν από κοινού η προσφεύγουσα και ο αδελφός της,, ΑΦΜ:,ως εκ διαθήκης κληρονόμοι της γιαγιά τους,, με ΑΦΜ:, που απεβίωσε την 21/03/2006, κρίθηκαν ανακριβείς.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις καθώς και τις αγοραίες αξίας των κληρονομιών ακινήτων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν βάσει συγκριτικών στοιχείων (στην από 01-12-2017 έκθεση ελέγχου) από την Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκονται τα ακίνητα, κατόπιν αιτήματος παροχής πληροφοριών (αρ./25-08-2017) σύμφωνα με τα οριζόμενα στη με αριθμό πρωτ./31-07-2017 (ΦΕΚΒ') απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε, που απέστειλε η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των υπό κρίση ακινήτων κατά το χρόνο φορολογίας (21/03/2006), προσδιόρισε την συνολική

αξία των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων σε 306.298,28 € αντί της δηλωθείσας αξίας των 49.500,00 € ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1. Το 1/2 εξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου (οικοπέδου) που βρίσκεται εντός του οικισμού, στην ειδική θέση «.....» στην κτηματική περιφέρεια του του Δήμου Ελλομένου του Ν. Λευκάδος, επιφάνειας 3.013,60 m ² .	45.000,00	248.622,00
2. Το Υζεξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου (οικοπέδου) που βρίσκονται εντός του οικισμού, στην ειδική θέση «.....» στην κτηματική περιφέρεια, του του Δήμου Ελλομένου του Ν. Λευκάδος, επιφάνειας 604,70 m ² .	4.500,00	57.676,28
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	49.500,00	306.298,28
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		
Μείον παθητικό (έξοδα κηδείας, χωρίς παραστατικά)	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	49.500,00	306.298,28

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομικών μεριδίων επί των ακινήτων της είναι αυθαίρετος και ανακριβής, έγινε χωρίς τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ισχυρισμοί της (σχετικά με το ακίνητο 1), ενώ δεν αιτιολογήθηκε από την φορολογική αρχή ο υπολογισμός της αξίας του υπ'αρ. 2 ακινήτου.

Επειδή από 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 περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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, εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε για να θεραπευτεί η τυπική πλημμέλεια του αρχικού ελέγχου και να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 28 § 1 του ν. 4174/2013. Για το λόγο αυτό συντάχθηκε το υπ' αρ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/13 - κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν. 2690/99, το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 27/03/2019.

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αρ./15-04-2019 υπόμνημα στο οποίο διατύπωσε τις απόψεις της αναφορικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι οποίες, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, συνοπτικά είχαν ως εξής:

«Περίπτωση ακινήτου αρ.1.

Στην υποβληθείσα δήλωση εκ παραδρομής χρησιμοποιείται για την περιγραφή της τοποθεσίας η ειδική θέσηενώ παραλείπεται ο οικισμός εντός του οποίου βρίσκεται το οικόπεδο που ονομάζεται, όπως φαίνεται στην δήλωση ν. 651/77 του πολιτικού μηχανικού, η οποία επισυνάπτεται στο από Μάρτιο 2011 σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα του οικοπέδου. Στη δήλωση του μηχανικού αναφέρεται ρητά ότι το εν λόγω οικόπεδο εμπίπτει στο μη συνεκτικό τμήμα του οικισμού Το ανατολικό σύνορο του οικοπέδου αποτελείτο όριο από το οποίο ξεκινά το μη συνεκτικό τμήμα του οικισμού, στο οποίο και εμπίπτει εξ ολοκλήρου. Εξαιτίας των χαμηλότερων ορίων δόμησης στο μη συνεκτικό τμήμα, είναι παρεπόμενο ότι δεν μπορεί η αξία του εν λόγω ακινήτου να εκτιμηθεί σε τιμές ανάλογες αυτών που εκτιμώνται τα όμορα οικόπεδα τα οποία βρίσκονται εντός του συνεκτικού τμήματος του οικισμού στα οποία υπάρχει υπερδιπλάσιο όριο δόμησης.

Συνεπώς προβάλλεται ένσταση περί σύγκρισης μη ομοειδών ακινήτων λόγω διαφοροποίησης των ορίων δόμησης στο μη συνεκτικό τμήμα του οικισμού που επιφέρει μείωση της αγοραίας αξίας σε σχέση με τα όμορα ακίνητα εντός του συνεκτικού τμήματος.

Περίπτωση ακινήτου αρ.2.

Στην υποβληθείσα δήλωση εκ παραδρομής χρησιμοποιείται για την περιγραφή της τοποθεσίας η ειδική θέσηενώ παραλείπεται ο οικισμός εντός του οποίου βρίσκεται το οικόπεδο που ονομάζεται, όπως φαίνεται στην δήλωση ν. 651/77 του πολιτικού μηχανικού, η οποία επισυνάπτεται στο από Μάρτιο 2011 σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα του οικοπέδου. Στη δήλωση του μηχανικού αναφέρεται ρητά ότι το εν λόγω οικόπεδο εμπίπτει εν μέρει στο συνεκτικό και εν μέρει στο μη συνεκτικό τμήμα του οικισμού, είναι άρτιο κατά παρέκκλιση εφόσον προϋφίσταται της 3/5/1985 (ΦΕΚΔ/24-4-1985) και μη οικοδομήσιμο, διότι τηρούμενων των αποστάσεων από τη γραμμή του αιγιαλού δεν είναι δυνατή η οικοδόμηση (σχετική η με αριθμό πρωτ./13-12- 17 βεβαίωση μη οικοδομησιμότητας οικοπέδου της δ/σης Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος του Δήμου Λευκάδος, στην οποία ρητά αναφέρεται ότι το εν λόγω ακίνητο καταλαμβάνεται σχεδόν εξ ολοκλήρου

από τη ζώνη παραλίας που είναι καθορισμένη στον οικισμόΛευκάδος - ΦΕΚΔ/1988 - και επειδή είναι υπό απαλλοτρίωση απαγορεύεται η δόμηση).

Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν αναφέρονται σε ακίνητα μη ομοειδή επειδή είναι όλα άρτια και οικοδομήσιμα, είτε κατά κανόνα είτε κατά παρέκκλιση και κανένα από αυτά δεν βρίσκεται πάνω στη ζώνη του αιγιαλού ώστε να υπάγεται στις ειδικές διατάξεις που ορίζει σχετικά ο νόμος.

Συνεπώς προβάλλεται ένσταση περί μη οικοδομησιμότητας εν δυνάμει απαλλοτριωθέντος οικοπέδου.».

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και τις αγοραίες αξίες των κληρονομιών ακινήτων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν βάσει συγκριτικών στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας προσδιόρισε την αξία του υπ' αριθμ. 1 κληρονομαίου ακινήτου σε 497.244,00 € αντί της δηλωθείσας αξίας των 90.000,00 € και την αξία του υπ' αριθμ. 2 ακινήτου στο 50 % ήτοι 57.676,29 €, αντί της προσδιορισθείσας αξίας από τη Δ.Ο.Υ Πρέβεζας ποσού 115.352,57 € και αντί της δηλωθείσας αξίας των 9.000,00 € και επομένως η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1. Το 1/2 εξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου (οικοπέδου) που βρίσκεται εντός του οικισμού, στην ειδική θέση «.....» στην κτηματική περιφέρεια τουτου Δήμου Ελλομένου του Ν. Λευκάδος, επιφάνειας 3.013,60 m ² .	45.000,00	248.622,00
2. Το Υζεξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου (οικοπέδου) που βρίσκονται εντός του οικισμού, στην ειδική θέση «.....» στην κτηματική περιφέρεια, τουτου Δήμου Ελλομένου του Ν. Λευκάδος, επιφάνειας 604,70 m ² .	4.500,00	28.838,15
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	49.500,00	277.460,15
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		
Μείον παθητικό (έξοδα κηδείας, χωρίς παραστατικά)	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	49.500,00	277.460,15

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αφενός αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων και αφετέρου τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς η κρίση του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιών ακινήτων. Περαιτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αξιολογήθηκαν και ελήφθησαν υπόψη, καθώς σε αυτή αναφέρονται τα εξής:

«Η Δ.Ο.Υ Πρέβεζας με το υπ'αριθμ. πρωτ./1-12-2017 έγγραφό της απέστειλε την από 01/12/2017 έκθεση ελέγχου της αξίας των ακινήτων προκειμένου να ενσωματωθεί στην πράξη προσδιορισμού, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (στήλη 1 αριθμ. 155), αναφέροντας αναλυτικά συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων, τα οποία είναι τα κάτωθι:

1. Φ.Μ.Α/6-7-2004 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 863,69 τ.μ. εντός του οικισμούΛευκάδος με πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο που βρίσκεται σε απόσταση 100 μέτρων από τη

θάλασσα προς 1SG €/τ.μ.

2. Φ.Μ.Α/1-11-2005 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 1.258,50 τ.μ. εντός συνεκτικού τμήματος άρτιο και οικοδομήσιμο με πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο στοπρος 170 €/τ.μ.
3. Φ.Μ.Α/27-4-2006 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 431 τ.μ. εντός οικισμούάρτιο και οικοδομήσιμο προς **190,76 €/τ.μ.**
4./11-1-2007 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 646,05 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμού και απέχει 30 μέτρα από τη θάλασσα προς **191,00 €/τ.μ.**
5./16-1-2008 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 712,98 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμού με πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο προς **192,22 €/τ.μ.**
6./11-11-2009 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 2.215,49 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμούπου δεν εφάπτεται στη θάλασσα προς **190,00 €/τ.μ.**
7./14-12-2010 μεταβιβάστηκε οικόπεδο 2.000 τ.μ. που βρίσκεται εντός οικισμούπρος 200,00 €/τ.μ.

Με βάση τα ανωτέρω:

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο υπ' αριθμ. 1 εκτάσεως 3.013,60 τ.μ που βρίσκεται εντός του οικισμού «....., Λευκάδος: α) πλεονεκτεί έναντι του 1^{ου} και 2^{ου} συγκριτικού στοιχείου ως προς το χρόνο εκτίμησης κ μειονεκτεί ως προς την έκταση , β) μειονεκτεί έναντι των 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου} και 7^{ου} συγκριτικών στοιχείων ι προς το χρόνο εκτίμησης και ως προς την έκταση (απόφαση ΣτΕ 2958/1982), η αρμόδια Δ.Ο.Υ Πρέβεζας προσδιόρισε την αξία του σε 497.244,00 € ήτοι 3.013,60 τ.μ. προς 165,00 €/τ.μ..

Επειδή το κρινόμενο ακίνητο υπ'αριθμ.2 εκτάσεως 604,70 τ.μ που βρίσκεται εντός του οικισμού «..... Λευκάδος: α) ως προς το χρόνο εκτίμησης πλεονεκτεί έναντι του 1^{ου} και 2^{ου} συγκριτικού στοιχείου κ μειονεκτεί έναντι των 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου} και 7^{ου} συγκριτικών στοιχείων και β) ως προς την έκταση πλεονεκ έναντι των 6^{ου} και 7^{ου} συγκριτικών στοιχείων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ Πρέβεζας προσδιόρισε την αξία του 115.352,57 € ήτοι 604,70 τ.μ. προς 190,76 €/τ.μ.

Ο παρών έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ειδικά χαρακτηριστικά του υπ' αριθμ. 2 ακινήτου, τα οποία αναφέρονται στα με αριθμό πρωτ./15-4-19 και/15-4-19 υπομνήματα των κληρονόμων κ αποδεικνύονται με τα κατωτέρω έγγραφα :

1. στη δήλωση ν. 651/77 του πολιτικού μηχανικού,
2. στην υπ' αριθμ./29-4-11 πράξη αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου Λευκάδας,
3. στη με αριθμ. πρωτ. οικ./13-12-2017 βεβαίωση μη οικοδομησιμότητας οικοπέδου τ τμήματος Πολεοδομίας του Δήμου Λευκάδας,
4. στο με αριθμ. πρωτ./09-07-2018 έγγραφο της Δ/νσης Πολεοδομίας Περιβάλλοντος του Δήμου Λευκάδας βάσει των οποίων το εν λόγω ακίνητο εμβαδού 604,70 € καταλαμβάνεται σχεδόν εξ ολοκλήρου από ζώνη παραλίας που είναι καθορισμένη στον οικισμόΛευκάδας (ΦΕΚΔ/19ί και επειδή είναι υπό απαλλοτρίωση απαγορεύεται η δόμηση. Επιπροσθέτως από το συνδυασμό τ διατάξεων του ν. 2971/2001 και του Π.Δ. /24-4-85 (ΦΕΚ/3-5-85), όπου ρητά αναφέρεται στ υποχρεωτική απόσταση της οικοδομής τουλάχιστον 15 μέτρα από την καθορισμένη γραμμή του αιγιαλού και οπωσδήποτε μετά τη γραμμή παραλίας, το ακίνητο είναι μη άρτιο και μη

οικοδομήσιμο.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, το κρινόμενο ακίνητο λόγω των ειδικών χαρακτηριστικών του, δεν είναι ομοειδές με τα ακίνητα που αναφέρονται στα παραπάνω συγκριτικά στοιχεία επειδή πρόκειται για ακίνητα άρτια και οικοδομήσιμα (στοιχεία 2° και 3°)και σε απόσταση άνω των 15 μέτρων από τη θάλασσα (στοιχεία 1°, 4° και 6°) περιορίζουμε την αξία του ακινήτου στο 50 % ήτοι 95,38 € / τ.μ. δηλαδή 57.576,29 €.».

Επειδή, από το σύνολο των ανωτέρω συνάγεται ευθέως ότι ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των ακινήτων κατόπιν ουσιαστικού και πραγματικού ελέγχου, σύμφωνα και εντός των πλαισίων που ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες και αφού έλαβε υπ' όψιν του τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τους οποίους με σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία είτε απέρριψε (στην περίπτωση του υπ' άρ. 1 ακινήτου) είτε έκανε δεκτούς (στην περίπτωση του υπ' άρ. 2 ακινήτου) και επομένως οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, τυγχάνουν αβάσιμοι και απορριπτέοι

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/05/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της αριθμό πρωτοκόλλου/12-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρονολογία φορολογίας 2006

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Φορολογητέα αξία	49.500,00€	277.460,15€	277.460,15€
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3091/2002		24.492,03€	24.492,03€
Φόρος που έχει βεβαιωθεί		0,00 €	0,00 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		24.492,03€€	24.492,03€
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Νν.4174/2013)		21.543,19 €	21.543,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		46.035,22 €	46.035,22 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.