



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail: ded.ath@aaade.gr**

Αθήνα, 16.05.2024
αριθμός απόφασης 1479

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)
 - δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 17.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Τοπικής Κοινότητας, κατά της με αριθ. /18.12.2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρονολογία φορολογίας την 12.11.2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2023 οικεία έκθεσης ελέγχου.
6. Την από 23.01.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Το από 27.03.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα συν/να αυτού.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως και παραδεκτώς, 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' αριθ. /18.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθ. φακέλου Θ- /2017, αριθ. δηλ. /2018), με χρονολογία φορολογίας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 10.263,72 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ και τόκοι ποσού 10.601,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 20.865,11 ευρώ, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας του θανόντος με ΑΦΜ, που απεβίωσε την Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει έκδοσης της με αριθ. /16.02.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας. Ο κληρονομούμενος κατά το χρόνο θανάτου του κατέλειπε, μεταξύ άλλων, εκ διαθήκης κληρονόμο τον, ανιψιό του και ήδη προσφεύγοντα.

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, ο προσφεύγων υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας, την υπ' αριθ. /2018 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία δήλωσε ως κληρονομιαία περιουσία του τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιαίων ακινήτων, επιπλέον προστέθηκαν σε αυτήν αξία επίπλων-σκευών και προγενέστερες δωρεές ενώ αφαιρέθηκαν έξοδα κηδείας, ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορές
1	Οικόπεδο έκτασης 5.389,67 τ.μ. με την εντός αυτού αποθήκη επιφάνειας 70,86 τ.μ. στη θέση «.....» που συνορεύει	107.793,40 7.369,44	134.741,75 7.369,44	26.948,35 0,00
2	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου αρδευόμενου	3.929,92	3.929,92 2.052,84	0,00 2.052,84
3	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου εκτάσεως 12.472,45 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....»	6.173,87	6.173,87	0,00
4	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου εκτάσεως 5.965,77 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....»	2.953,06	2.953,06	0,00
5	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα εκτάσεως 1.698,26 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....»	1.176,90	1.176,90	0,00
6	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα εκτάσεως 415,95 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....»	288,25	288,25	0,00
7	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου εκτάσεως 1.997,18	1.384,05	1.384,05	0,00

	τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....»			
8	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου συνολικής έκτασης 11.046,04 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....». Τμήμα έκτασης 4.457,54 τ.μ. είναι ΔΑ και το με μορφή ΑΑ τμήμα του ακινήτου έχει έκταση 6.588,50 τ.μ.	3.261,31	3.261,31 1.323,88	0,00 1.323,88
9	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου αγρού συνολικής έκτασης 20.011,23 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....». Δύο τμήματα αυτού έκτασης 3.935,54 τ.μ. και 3.833,45 τ.μ. είναι ΔΑ και δύο τμήματα συνολικής έκτασης 12.242,24 τ.μ. είναι μορφής ΑΑ.	6.059,91	6.059,91 1.168,84 1.138,52	0,00 1.168,84 1.138,52
10	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου γεωτεμαχίου 4.113,55 τ.μ. τμήμα του οποίου εκτάσεως 3.476,87 τ.μ. βρίσκεται εκτός των ορίων του οικισμού το υπόλοιπο εκτάσεως 636,68 τ.μ. βρίσκεται εκτός οικισμού.	441,22	441,22 52.153,05	0,00 52.153,05
11	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου συνολικής έκτασης 3.500 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» από το οποίο με μορφή ΑΑ είναι τμήμα έκτασης 836,34 τ.μ.	413,99	413,99 791,01	0,00 791,01
12	Το 1/2 εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου συνολικής έκτασης 7.000 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....», από το οποίο με μορφή ΑΑ τμήματα έχουν συνολική έκταση 3.750,33 τ.μ.	1.856,41	1.856,41 1.608,57	0,00 1.608,57
13	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου έκτασης 788,16 τ.μ. μετά την εντός αυτού ισόγεια κατοικία εμβαδού 114,07 τ.μ. στη	985,20 1.092,33	1.379,28 1.092,33	394,08 0,00
14	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου λεμονοπερίβολου 5.500 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....»	435,60	435,60	0,00
15	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου 3.000 τ.μ., με 40 ελαιόδεντρα που βρίσκεται στη θέση «.....»	207,90	207,90	0,00
16	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου 1.600 τ.μ. με 36 ελαιόδεντρα που βρίσκεται στη θέση «.....»	110,88	110,88	0,00
17	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου 4.100 τ.μ. με 25 ελαιόδεντρα που βρίσκεται στη θέση «.....».	284,13	284,13	0,00
18	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου 3.100 τ.μ. με 40 ελαιόδεντρα που βρίσκεται στη θέση «.....»	214,83	214,83	0,00
19	Το 1/20 εξ αδιαιρέτου ελαιοστασίου 6.500 τ.μ. με 80 περίπου ελαιόδεντρα που βρίσκεται στη θέση «.....»	450,45	450,45	0,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	146.040,75	234.462,19	
	Μείον έξοδα κηδείας (1.500,00/2)		750,00	
	Πλέον έπιπλα και σκεύη (8.461,77*1/30)		282,05	
	Πλέον προγενέστερες δωρεές	14.683,31	14.683,31	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	160.724,06	248.678,05	

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε 248.678,05 ευρώ, επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, ως κάτωθι:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 (κατ. Β' ανιψιός)	
Φορολογητέα αξία: 248.677,55 ευρώ	
30.000,00 ευρώ (αφορολόγητο όριο)	
70.000,00 ευρώ X 5% = 3.500,00 ευρώ	
148.677,55 X 10% = 14.867,80 ευρώ	18.367,80

Φόρος που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	8.104,08
Οφειλόμενη Διαφορά Φόρου	10.263,72
Πρόσθετος φόρος 58 ΚΦΔ (10.263,72 *50%) και τόκοι 53,29% (10.263,72 * 53,29%)	10.601,39
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	20.865,11

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, ανάκληση, εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση ολικά ή μερικά επ' ωφελείας του, της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς άλλως την μεταρρύθμισή της στο προσήκον μέτρο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των οικοπέδων με α/α 1, 10 και 13. Οι εκτιμήσεις των ακινήτων αυτών είναι παντελώς αυθαίρετες και αβάσιμες λαμβάνοντας υπόψη ένα και μόνο συγκριτικό στοιχείο πολύ μικρότερης εκτάσεως από τα δηλωθέντα ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στα όρια του οικισμού και όχι στο κέντρο αυτού και σε κάθε περίπτωση η τοπική κοινότητα είναι ένα μικρό χωριό που αριθμεί περί τους 250 μόνιμους κατοίκους με αγροτική/κτηνοτροφική απασχόληση οι περισσότεροι, χωρίς καμία ιδιαίτερη ανάπτυξη και επομένως χωρίς καμία ιδιαίτερη ζήτηση στην αγορά ακινήτων και κατά τρόπο ώστε να μην δικαιολογούνται οι ιδιαίτερα μεγάλες αξίες που προσδιορίστηκαν αυθαίρετα και αβάσιμα από την ελεγκτική αρχή. Αντίθετα, θα πρέπει να παραμείνουν οι δηλωθείσες αξίες των υπό κρίση ακινήτων, οι οποίες είναι και οι πραγματικές.
- Αναφορικά με τα αγροτεμάχια τα οποία αφορούν σε δασικές εκτάσεις με α/α 2, 8, 9, και 12, καθίσταται σαφές από την υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς ότι αντικείμενο κληρονομιάς αποτελούν μόνο τα τμήματα εκτάσεων, τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως ΔΑ και δη μόνον αυτά που φέρουν την μορφή ΑΑ. Οι δασικές εκτάσεις που εμπίπτουν στον κυρωμένο δασικό χάρτη ανήκουν καταρχήν στο Δημόσιο, είναι πράγματα εκτός συναλλαγής (966 ΑΚ) και δεν δύνανται να μεταβιβάζονται σε ιδιώτες ούτε από επαχθή ή χαριστική αιτία και δη ούτε δυνάμει κληρονομικής διαδοχής. Ωστόσο για τις εκτάσεις αυτές επιφυλάσσεται ρητώς για τυχόν εξαγορά και εφόσον τούτο καταστεί εφικτό στο μέλλον, καταβάλλοντας το ανάλογο τίμημα και τον αντίστοιχο φόρο (για το λόγο αυτό περιγράφονται στην πράξη αποδοχής κληρονομιάς χωρίς ωστόσο να αποτελούν αντικείμενο της αποδοχής κληρονομιάς. Ισχυρίζεται ότι ο ίδιος δεν δήλωσε και δεν κατέβαλε φόρο για τις εκτάσεις αυτές, τις οποίες στην πραγματικότητα ουδέποτε αποδέχθηκε, παρά τα αντιθέτως διαλαμβανόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη, ως εκ τούτου εσφαλμένα και αυθαίρετα επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος κληρονομιάς (επί των αντικειμενικών τους αξιών με εφαρμοζόμενο ειδικό μειωτικό συντελεστή 0,60) για τις συγκεκριμένες εκτάσεις.
- Όσον αφορά τα ακίνητα με α/α 13, 14, 15, 16, 17, 18 & 19 τα οποία ευρίσκονται στην τοπική κοινότητα της Δ.Ε. του Δήμου και τα οποία αποδέχθηκε πλήρως σε ποσοστό 1/20 εξ αδιαιρέτου, τονίζει ότι ουδέποτε κατέστην κύριος, νομέας και κάτοχος αυτών και η αξία των εξ αδιαιρέτου αυτών μεριδίων θα πρέπει να αφαιρεθεί για τον υπολογισμό του συνολικώς καταλογισθέντος σε βάρος του φόρου κληρονομιάς και του επιβληθέντος επ' αυτού προστίμου διότι μετά την με αριθμό/13.07.2016 δημόσιας διαθήκης του δικαιοπαρόχου του στις 21.02.2018, την 14^η.12.2021 δημοσιεύτηκε η από 20.08.2005 ιδióγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος την του (αδελφού του δικαιοπαρόχου του), νομίμως δημοσιευμένης στο Ειρηνοδικείο, σύμφωνα με το με αριθ. /14.12.2021 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Δυνάμει της ως άνω (από 20.08.2005) ιδióγραφης διαθήκης, αποδέχθηκε ότι τα ανωτέρω

ακίνητα ανήκουν στην κληρονομιά του προαποβιώσαντος αδελφού του δικαιοπαρόχου του και ουχί στον δικαιοπάροχό του, ο οποίος ουδέποτε κατέστη κύριος αυτών των ακινήτων, καθώς ο δεν απεβίωσε αδιάθετος, όπως αναφέρει η με αριθ./30.10.2014 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς, αντιθέτως βρέθηκε η από 20.08.2005 ιδιόγραφη διαθήκη του σε χρόνο μεταγενέστερο από τον θάνατο του Στην εν λόγω ιδιόγραφη διαθήκη του ο εγκατέστησε τους δικούς του κληρονόμους, στους οποίους δεν συμπεριέλαβε τον αδελφό του και δικαιοπάροχό του. Ως εκ τούτου εκ παραδρομής, εσφαλμένως και λόγω πλάνης του αναφέρει αυτά ο στη διαθήκη του, διότι πίστευε ότι είχε καταστεί εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αδελφού του, πλην όμως βρέθηκε η ως άνω διαθήκη, σε χρόνο μεταγενέστερο του θανάτου του Αμέσως μετά την δημοσίευση της από 20.08.2005 ιδιόγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος και έλαβαν γνώση ότι δεν τυγχάνουν κληρονόμοι των συγκεκριμένων ακινήτων κατέθεσε την με αριθμό/2023 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία ζητεί να διαγραφούν από την αρχική του δήλωση τα ως άνω ακίνητα. Ο ίδιος ανέφερε το ως άνω γεγονός στην αρμόδια φορολογική αρχή, πλην όμως δεν τα έλαβε ουδόλως υπ' όψιν, με αποτέλεσμα να του επιβληθεί, όλως παρανόμως και αυθαίρετως, φόρος και πρόστιμο για τα συγκεκριμένα ακίνητα, των οποίων δεν τυγχάνει κύριος, νομέας και κάτοχος δε ουδένα ποσοστό συνιδιοκτησίας, εφόσον ο αρχικός δικαιοπάροχος είχε εγκαταστήσει άλλους κληρονόμους.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων την 27^η.03.2024 υπέβαλε συμπληρωματικό υπόμνημα επικαλούμενος συμπληρωματικά έγγραφα επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα προς επίρρωση και απόδειξη των ισχυρισμών του περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας των κληρονομιών ακινήτων, απέστειλε τα εξής: α) την από 12.02.2024 εκτίμηση οικοπέδου έκτασης 5.389,67 τ.μ. με ημιτελή αποθήκη, ευρισκόμενο στη Τ.Κ., του Πιστοποιημένου Εκτιμητή ακινήτων και β) την από 12.02.2024 εκτίμηση οικοπέδου έκτασης 4.113,55 τ.μ. με ημιτελή αποθήκη, ευρισκόμενο στη Τ.Κ., του ίδιου ως άνω πιστοποιημένου εκτιμητή ακινήτων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 αρχεία (βιβλία και 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση

τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο, ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ως άνω νόμου που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται 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. ...

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

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α` του άρθρου αυτού.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώρηση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

5. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

6. Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **41 του ν.1249/1982**, περί «προσδιορισμού ακινήτων»

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες εκ των προτέρων κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ` είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, αγροτικό ακίνητο και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο, της πολυκατοικίας για τα διαμερίσματα, εμπορικότητα δρόμου, ύπαρξη παταριού ή υπογείου για τα καταστήματα, καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία για τα αγροτεμάχια και άλλα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου **41α του Ν. 1249/1982** για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950** για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία

εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν.2961/2001 και του ν.1249/1982, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν, συνάγεται ότι με τον ν.1249/1982 στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου καθιερώθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αρχικά μόνο για τις εντός σχεδίου περιοχές, που επεκτάθηκε όμως σταδιακά και στις εκτός σχεδίου περιοχές. Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωηρών αμφισβητήσεων και ερίδων που δημιούργησε η εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιοριστεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

Επειδή, με τον όρο «ομοειδές» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣΤΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3842/2010, σχετικά με την κατάταξη φορολογουμένων και τις φορολογικές κλίμακες, ορίζονται τα εξής:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α`, Β` και Γ`. Στην Α` κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β` κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ` κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

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 που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000,00	-	-	3.000,00	-
70.000,00	5	3.500,00	100.000,00	3.500,00
200.000,00	10	20.000,00	300.000,00	23.500,00
Υπερβάλλον	20			

.....

8. Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες παραγράφους περιλαμβάνονται και: α) ποσοστό 3% υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του β.δ. 24/9-20.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α) και β) ποσοστό 7% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3155/ 1955 (ΦΕΚ 63 Α). Η απόδοση των ποσοστών αυτών γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος.».

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν.2961/2001.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προβλέπονταν τα κάτωθι.

«Άρθρο 62

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β)

Άρθρο 63

Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..
2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση. ...

Άρθρο 65

Εκπρόθεσμες δηλώσεις

1. Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.
2. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 22 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ` εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
- β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.
- γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, ακολούθως με την **ΠΟΛ.1119/22.06.2018** παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

«.... Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

α) Υποβολή δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, με το άρθρο 81 § 3&4 του ν.2961/2001:

«3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

4. Οι κύριοι και πρόσθετοι δημόσιοι φόροι και δικαιώματα υπέρ τρίτων, που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, βεβαιώνονται καθένας χωριστά κατά δικαιούχο, στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Οι φόροι υπέρ δήμων και κοινοτήτων και νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας, που περιέχονται στο δημόσιο φόρο, καθώς και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων αποδίδονται, όπως ειδικότερα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή, τα αναγκαία για τη διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα, αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, με τα διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων

λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

....

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ:

«Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ):

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φακέλου, με την έκδοση της υπ' αριθ./16.02.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων, λόγω θανάτου, περιουσιακών στοιχείων του, ο οποίος απεβίωσε την Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, μεταξύ άλλων, το με αριθ. πρωτ./10.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με την αριθ./2023 προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου, με την οποία προσδιορίστηκε το ύψος της αξίας της κληρονομικής μερίδας του καθώς και το ύψος του φόρου. Παράλληλα, δόθηκε στον προσφεύγοντα η προβλεπόμενη προθεσμία των είκοσι ημερών ώστε να υποβάλει εγγράφως τις

αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων και ο, συγκληρονόμος, υπέβαλαν το με αριθ. πρωτ. έγγραφο μέσω e-mail στις 07.12.2023 με τις αντιρρήσεις τους επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα τοπογραφικά διαγράμματα διαπίστωσε ότι στο έντυπο (ΑΑ-ΓΗΣ) για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, δεν έχει εφαρμοστεί ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60 για τις δασικές εκτάσεις, ως εκ τούτου έγιναν εν μέρει δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και επαναπροσδιορίστηκε η αντικειμενική αξία των ακινήτων με χαρακτηρισμό ΔΔ και ΔΑ και κατόπιν αυτού εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των οικοπέδων με α/α 1, 10 και 13 του ανωτέρω πίνακα περιγραφής των κληρονομιών ακινήτων είναι εσφαλμένος. Οι εκτιμήσεις των ακινήτων αυτών είναι παντελώς αυθαίρετες και αβάσιμες λαμβάνοντας υπόψη ένα και μόνο συγκριτικό στοιχείο πολύ μικρότερης εκτάσεως από τα δηλωθέντα ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στα όρια του οικισμού και όχι στο κέντρο αυτού και σε κάθε περίπτωση η τοπική κοινότηταείναι ένα μικρό χωριό που αριθμεί περί τους 250 μόνιμους κατοίκους με αγροτική/κτηνοτροφική απασχόληση οι περισσότεροι, χωρίς καμία ιδιαίτερη ανάπτυξη και επομένως χωρίς καμία ιδιαίτερη ζήτηση στην αγορά ακινήτων και κατά τρόπο ώστε να μην δικαιολογούνται οι ιδιαίτερα μεγάλες αξίες που προσδιορίστηκαν αυθαίρετα και αβάσιμα από την ελεγκτική αρχή. Αντίθετα, θα πρέπει να παραμείνουν οι δηλωθείσες αξίες των υπό κρίση ακινήτων, οι οποίες είναι και οι πραγματικές.

Επειδή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, την 12.11.2017, δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή των επίμαχων ακινήτων το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ως εκ τούτου κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τους όπως προβλέπεται για ακίνητα εκτός αντικειμενικού συστήματος ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2023 έκθεση ελέγχου φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προκειμένου για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των υπό κρίση ακινήτων (οικοπέδων) ελήφθη υπόψη το εξής συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. Πύργου: με την ΦΜΑ/27.11.2018 μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 156,28 τ.μ., εντός οικισμού της Τ.Κ. του Δ., και εκτιμήθηκε οριστικά προς 35,00 ευρώ/τ.μ. Περαιτέρω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα κάτωθι:

- το γεγονός ότι το συγκριτικό στοιχείο είναι πλησιόχωρο με το με α/α 1 κρινόμενο ακίνητο καθώς βρίσκονται στα όρια του οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. του Το κρινόμενο ακίνητο είναι μεγαλύτερης εκτάσεως και έχει πρόσοψη στο δρόμο
- το γεγονός ότι το συγκριτικό στοιχείο είναι πλησιόχωρο με το με α/α 10 κρινόμενο ακίνητο καθώς βρίσκονται στα όρια του οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε. Π.Ε., Το κρινόμενο ακίνητο είναι μεγαλύτερης έκτασης και μειονεκτεί ως προς το χρόνο μεταβίβασης του.
- το γεγονός ότι το συγκριτικό στοιχείο είναι πλησιόχωρο με το με α/ακρινόμενο ακίνητο καθώς βρίσκονται στα όρια του οικισμού της Τ.Κ. της Δ.Ε.του Δ. Πηνειού Π.Ε.,

..... Το κρινόμενο ακίνητο είναι μικρότερης έκτασης και μειονεκτεί ως προς το χρόνο μεταβίβασης του.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία των υπό κρίση ακινήτων κατά το χρόνο θανάτου 12.11.2017 του 1ου κρινόμενου ακινήτου στα 35,00 ευρώ /τ.μ., του 10ου κρινόμενου ακινήτου στα 30,00ευρώ/τ.μ. και του 13ου κρινόμενου ακινήτου στα 30,00 ευρώ /τ.μ.

Επειδή, από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος βασίστηκε, όπως προβλέπεται και από τις οδηγίες της Διοίκησης, σε συγκριτικά στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της φορολογικής αρχής, τα κρινόμενα ακίνητα και το συγκριτικό είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, πρόσφορα τοπικά, βρίσκονται στην ίδια περιοχή και επιπλέον ελήφθη υπόψη η έκταση και ο χρόνος φορολογίας κατά τον προσδιορισμό της αξίας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκόμισε, ούτε επικαλέστηκε, κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων. Όσον δε αφορά τις προσκομισθείσες εκτιμήσεις που συνέταξε ο Πιστοποιημένος Εκτιμητής Ακινήτων, αυτές δεν δύναται να ληφθούν υπόψη από την φορολογική διοίκηση καθώς πρόκειται για ιδιωτικά έγγραφα.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται επίσης ότι τα αγροτεμάχια τα οποία αφορούν σε δασικές εκτάσεις με α/α 2, 8, 9, και 12, καθίσταται σαφές από την υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς ότι αντικείμενο κληρονομιάς αποτελούν μόνο τα τμήματα εκτάσεων, τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως ΔΑ και δη μόνον αυτά που φέρουν την μορφή ΑΑ. Οι δασικές εκτάσεις που εμπίπτουν στον κυρωμένο δασικό χάρτη ανήκουν καταρχήν στο Δημόσιο, είναι πράγματα εκτός συναλλαγής (966 ΑΚ) και δεν δύναται να μεταβιβάζονται σε ιδιώτες ούτε από επαχθή ή χαριστική αιτία και δη ούτε δυνάμει κληρονομικής διαδοχής. Ωστόσο, για τις εκτάσεις αυτές επιφυλάσσεται ρητώς για τυχόν εξαγορά και εφόσον τούτο καταστεί εφικτό στο μέλλον, καταβάλλοντας το ανάλογο τίμημα και τον αντίστοιχο φόρο (για το λόγο αυτό περιγράφονται στην πράξη αποδοχής κληρονομιάς χωρίς ωστόσο να αποτελούν αντικείμενο της αποδοχής κληρονομιάς). Ισχυρίζεται ότι ο ίδιος δεν δήλωσε και δεν κατέβαλε φόρο για τις εκτάσεις αυτές, τις οποίες στην πραγματικότητα ουδέποτε αποδέχθηκε, παρά τα αντιθέτως διαλαμβανόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη, ως εκ τούτου εσφαλμένα και αυθαίρετα επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος κληρονομιάς (επί των αντικειμενικών τους αξιών με εφαρμοζόμενο ειδικό μειωτικό συντελεστή 0,60) για τις συγκεκριμένες εκτάσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των με α/α επίμαχων αγροτεμαχίων, μέρος των οποίων αφορά σε δασικές εκτάσεις, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις τιμές εκκίνησης, οι οποίες αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των αγροτεμαχίων, όπως σύνορα, είδος καλλιέργειας, αρδευόμενα, βοσκότοποι, απόσταση από θάλασσα κλπ προσδιόρισε τις αξίες των αγροτεμαχίων με βάση το αντικειμενικό σύστημα και διαπίστωσε διαφορές ως προς την δηλωθείσα αξία. Ειδικότερα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ κλπ), τις ισχύουσες διατάξεις, την μη ανταπόκριση των κληρονόμων στο με αριθ. πρωτ./13.09.2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πύργου με το οποίο τους ζητήθηκε να προσκομίσουν τοπογραφικά διαγράμματα και πράξεις χαρακτηρισμού εκτάσεων από τη Διεύθυνση

....., το με αριθ. πρωτ./07.12.2023 έγγραφο μέσω e-mail με τοπογραφικά διαγράμματα και τις αντιρρήσεις τους επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω διαπίστωσε ότι στο έντυπο (ΑΑ-ΓΗΣ) για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, δεν έχει υπολογιστεί ολόκληρη η επιφάνεια για τα επίμαχα ακίνητα και επιπλέον δεν έχει εφαρμοστεί ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60 για τις δασικές εκτάσεις, ως εκ τούτου έκανε εν μέρει δεκτούς τους σχετικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και επαναπροσδιόρισε την αντικειμενική αξία των ακινήτων με χαρακτηρισμό ΔΔ και ΔΑ και κατόπιν αυτού ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ενώ οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι όσον αφορά τα ακίνητα με α/α 13, 14, 15, 16, 17, 18 & 19 τα οποία ευρίσκονται στην τοπική κοινότηταΠ.Ε. και τα οποία αποδέχθηκε πλήρως σε ποσοστό 1/20 εξ αδιαιρέτου, τονίζει ότι ουδέποτε κατέστην κύριος, νομέας και κάτοχος αυτών και η αξία των εξ αδιαιρέτου αυτών μεριδίων θα πρέπει να αφαιρεθεί για τον υπολογισμό του συνολικώς καταλογισθέντος σε βάρος του φόρου κληρονομιάς και του επιβληθέντος επ' αυτού προστίμου διότι μετά την με αριθμό/13.07.2016 δημόσιας διαθήκης του δικαιοπαρόχου του στις 21.02.2018, την 14^η.12.2021 δημοσιεύτηκε η από 20.08.2005 ιδιόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος την 24.10.2005 (αδελφού του δικαιοπαρόχου του), νομίμως δημοσιευμένης στο Ειρηνοδικείο, σύμφωνα με το με αριθ./14.12.2021 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Δυνάμει της ως άνω (από 20.08.2005) ιδιόγραφης διαθήκης, αποδέχθηκε ότι τα ανωτέρω ακίνητα ανήκουν στην κληρονομασία περιουσία του προαποβιώσαντος αδελφού του δικαιοπαρόχου του του και ουχί στον δικαιοπάροχό του, ο οποίος ουδέποτε κατέστη κύριος αυτών των ακινήτων, καθώς ο δεν απεβίωσε αδιάθετος, όπως αναφέρει η με αριθ./30.10.2014 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς, αντιθέτως βρέθηκε η από 20.08.2005 ιδιόγραφη διαθήκη του σε χρόνο μεταγενέστερο από τον θάνατο του Στην εν λόγω ιδιόγραφη διαθήκη του ο εγκατέστησε τους δικούς του κληρονόμους, στους οποίους δεν συμπεριέλαβε τον αδελφό του και δικαιοπάροχό του. Ως εκ τούτου εκ παραδρομής, εσφαλμένως και λόγω πλάνης του αναφέρει αυτά ο στη διαθήκη του, διότι πίστευε ότι είχε καταστεί εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αδελφού του, πλην όμως βρέθηκε η ως άνω διαθήκη, σε χρόνο μεταγενέστερο του θανάτου του Αμέσως μετά την δημοσίευση της από ιδιόγραφης διαθήκης του αποβιώσαντος και έλαβαν γνώση ότι δεν τυγχάνουν κληρονόμοι των συγκεκριμένων ακινήτων κατέθεσε την με αριθμό/2023 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία ζητεί να διαγραφούν από την αρχική του δήλωση τα ως άνω ακίνητα. Ο ίδιος ανέφερε το ως άνω γεγονός στην αρμόδια φορολογική αρχή, πλην όμως δεν τα έλαβε ουδόλως υπ' όψιν, με αποτέλεσμα να του επιβληθεί, όλως παρανόμως και αυθαιρέτως, φόρος και πρόστιμο για τα συγκεκριμένα ακίνητα, των οποίων δεν τυγχάνει κύριος, νομέας και κάτοχος δε ουδέν ποσοστό συνιδιοκτησίας, εφόσον ο αρχικός δικαιοπάροχος είχε εγκαταστήσει άλλους κληρονόμους.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει τα με α/α 13, 14, 15, 16, 17, 18 & 19 επίμαχα ακίνητα τόσο στην με αριθ./2018 κοινή δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας, όσο και στην με αριθ./23.12.2019 πράξη αποδοχής κληρονομιάς. Προκειμένου για την επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του προσκόμισε στην Υπηρεσία μας

τα κάτωθι: α) τα με αριθ. πρακτικά συνεδρίασης του Ειρηνοδικείου της 14ης.12.2021 με αντικείμενο την δημοσίευση της από 20.08.2005 ιδιόγραφης διαθήκης του, κατοίκου εν ζωή, που απεβίωσε στις και σύμφωνα με την οποία ο αρχικός δικαιοπάροχος των ακινήτων είχε εγκαταστήσει άλλους κληρονόμους και ως εκ τούτου ο ίδιος δεν τυγχάνει κύριος, νομέας και κάτοχός τους και β) την με αριθ. πρωτ. /01.12.2023 υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. Αμαλιάδας τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία ζητάει την τροποποίηση της με αριθ. /2018 κοινής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και την διαγραφή των με α/α 13, 14, 15, 16, 17, 18 & 19 ακινήτων λόγω της δημοσίευσης της ως άνω διαθήκης. Ωστόσο σημειώνεται ότι ο προσφεύγων αφενός δεν προέβη σε σχετική υποβολή δήλωσης μέχρι το χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, ούτε άλλωστε προσκόμισε τα ανωτέρω στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή όταν έλαβε το με αριθ. πρωτ. /10.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένη την προσωρινή πράξη, ούτε κατά την με την κατάθεση του με αριθ. πρωτ. /07.12.2023 έγγραφου αντιρρήσεων που υπέβαλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Επειδή, περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση και κατά το ενδικοφανές στάδιο ο προσφεύγων δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα η μη κατοχή των υπό κρίση ακινήτων, για παράδειγμα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η προσκομισθείσα διαθήκη έχει κηρυχθεί ως κύρια, ούτε πιστοποιητικό περί μη δημοσίευσης άλλης διαθήκης, ούτε πιστοποιητικό περί μη αμφισβήτησης της ανωτέρω διαθήκης, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, η αρμόδια Φορολογική Αρχή ορθά και αιτιολογημένα, σύμφωνα με τα δικαιολογητικά που είχε προσκομίσει ο προσφεύγων, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2023 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η κρινόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Τοπικής Κοινότητας, και την επικύρωση της με αριθ. /18.12.2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με χρονολογία φορολογίας την 12.11.2017.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2-1)
Φορολογητέα αξία	160.724,06	248.677,55	87.953,49
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	8.104,08	18.367,80	10.263,72
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		10.263,72	10.263,72
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ και τόκοι		10.601,39	10.601,39
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	8.104,08	20.865,11	20.865,11

(Ως η με αριθ. /18.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.