



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1025

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατοίκου Κέρκυρας, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 10.11.2016), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ. /2022/29.11.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (αριθμ. φακέλου Θ-...../2016, αριθμ. δήλωσης/2021), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. /2022/29.11.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (αριθμ.

φακέλου Θ-...../2016, αριθμ. δήλωσης/2021), της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 29.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 29.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./2022/29.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (αριθμ. φακέλου Θ-...../2016, αριθμ. δήλωσης/2021) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 10.11.2016), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 7.387,00 €, πλέον 3.693,50 € προστίμου του άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας υπ' αριθμ./2021 δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 11.080,50 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της πράξης αυτής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και την επιστροφή του ως άνω καταβληθέντος ποσού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας – Παντελής έλλειψη οιασδήποτε αιτιολογίας.
- 2) Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου.
- 3) Επικουρικώς, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 4) Εσφαλμένος κατά βεβαιότητα ο φόρος που του επιβλήθηκε δεδομένης της μείωσης κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, και ιδίως από το 2011, των τιμών των ακινήτων στην Ελλάδα.
- 5) Με την επιβολή του υπό κρίση ΦΚληρ απαλλοτριώνεται ουσιαστικά η περιουσία του.

Παράλληλα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να υποστηρίξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2016 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2016 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομουμένου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 10.11.2016, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «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 παρ. Α΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 10.11.2016, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β΄ -γ΄ ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β΄ περ. ζ΄ ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσκομίζει αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα των ακόλουθων, μεταξύ άλλων, εγγράφων: α) του υπ' αριθμ./16.12.2004 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Κέρκυρας για την αγορά από τον προσφεύγοντα της ψιλής κυριότητας των υπό κρίση ακινήτων, β) της υπ' αριθμ./14.10.2020 πράξης του Συμβολαιογράφου Κέρκυρας για τη διόρθωση του ως άνω υπ' αριθμ./16.12.2004 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου

....., γ) της υπ' αριθμ/30.7.2020 (αριθμ. πρωτ. υποβολής/28.7.2020) τροποποιητικής δήλωσης ΦΜΑ για την προαναφερθείσα αγορά της ψιλής κυριότητας των υπό κρίση ακινήτων κατόπιν της ως άνω διόρθωσης, η οποία (δήλωση) χαρακτηρίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ως «αρνητική», δ) των υπ' αριθμ./1.3.2021 και/1.3.2021 (αριθμ. πρωτ. υποβολής/18.2.2021 και/18.2.2021 αντίστοιχα) δηλώσεων φόρου γονικής παροχής για τη μεταβίβαση τους (πλήρους) κυριότητας των υπό κρίση ακινήτων στα τέκνα του προσφεύγοντος με ΑΦΜ και, κατά 1/2 εξ αδιαίρετου στο καθένα, οι οποίες κρίθηκαν από τον Προϊστάμενο τους Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ως ειλικρινείς και από τους οποίες προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, ότι η τιμή/τ.μ. για τα εντός οικισμού τμήματα των υπό κρίση ακινήτων κατά το χρόνο των δύο (2) γονικών παροχών (2021) είναι 45,00 €/τ.μ.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η Διοίκηση παρανόμως δεν παρείχε σαφή αιτιολόγηση της κρίσης της και ειδικότερα ότι:

α) Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται παντελώς οιασδήποτε αιτιολογίας, αλλά ακόμη και των τυπικών στοιχείων και προϋποθέσεων του κύρους της διοικητικής πράξης. Πέραν τούτου, περιορίζεται στην παράθεση γενικώς και αορίστως της κείμενης νομοθεσίας, χωρίς αναφορά σε συγκεκριμένη διάταξη και χωρίς να διαλαμβάνει τον οιοδήποτε λογικό συλλογισμό που να υπαγάγει τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά στην εφαρμοζόμενη διάταξη, ώστε να προκύπτει ότι το βεβαιωθέν ποσό αφορά σε συγκεκριμένο είδος φόρου, που καταλογίζεται, επειδή συντρέχουν συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που σύμφωνα με την εφαρμοζόμενη και συγκεκριμένη διάταξη νόμου συνεπάγονται την επιβολή φόρου.

β) Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη περιορίζεται στην απλή παράθεση της λέξης «ακίνητα» ως αντικείμενο φορολόγησης. Επιπλέον, απλώς λαμβάνεται ένα συγκριτικό έτερης περιουσίας, χωρίς ωστόσο να προκύπτει αν το ακίνητο αυτό βρίσκεται σε όμοια οικονομική θέση με τη δική του περιουσία. Ουδόλως γίνεται αναφορά στην αξία των υπό κρίση ακινήτων, άρα και στη βάση υπολογισμού του φόρου, ουδόλως διαλαμβάνεται ο οιοσδήποτε υπολογισμός, από τον οποίο να προκύπτει η βάση υπολογισμού του φόρου, ο ορθός εφαρμοζόμενος συντελεστής, ο φόρος που προκύπτει και η αναλογία του επί του ήδη βεβαιωθέντος φόρου.

Επισημαίνει δε ότι:

- Ο σχετικός οικισμός παρουσιάζει αραιή ρυμοτομία, όπως φαίνεται και στις προσκομιζόμενες δορυφορικές φωτογραφίες. Η αρχιτεκτονική του δεν έχει ενιαίο ύφος και είναι πράγματι αντιφατική. Για παράδειγμα, εντός του παραδοσιακού τμήματός του βρίσκονται, και μάλιστα στα δικά του ακίνητα, ένας στάβλος βοοειδών 214 τ.μ. και ένα σφαγείο, αμφότερα ετοιμόρροπα.

- Η μετακίνηση από τον οικισμό προς το κέντρο της πόλης και αντιστρόφως είναι εξαιρετικά δύσκολη. Όσοι μετακινούνται, χρησιμοποιούν υποχρεωτικά και αποκλειστικά 4 τουλάχιστον χλμ. της εθνικής οδού (Ε.Ο.) (επαρχιακής στην πραγματικότητα), η οποία παρουσιάζει χειμώνα-καλοκαίρι (ώρες αιχμής, εορτές, τουριστική περίοδος) κυκλοφοριακή συμφόρηση. Επίσης, μεγάλο τμήμα της βασικής οδού που διασχίζει τον οικισμό(επαρχιακή), από τη διασταύρωσή της με την Ε.Ο. έως το κέντρο του οικισμού, έχει πολλές στροφές και σε αρκετά σημεία μικρό πλάτος.

γ) Ο υπό κρίση έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε τις αξίες των δηλωθέντων στοιχείων και εσφαλμένα εξέτασε τα συνημμένα με τις δηλώσεις έγγραφα και νομιμοποιητικά και προέβη σε

υπολογισμούς επί των αξιών για σκοπούς υπολογισμού του φόρου. Υπολόγισε το σύνολο των αγορασθέντων ακινήτων ως «εντός οικισμού», χωρίς να λάβει υπόψη του τις ιδιαίτερες συνθήκες της περιοχής και το όριο του οικισμού, παραγνωρίζοντας πως τα εν λόγω ακίνητα βρίσκονται κατά το μεγαλύτερο μέρος τους εκτός οικισμού.

Ειδικότερα σ' ό,τι αφορά στα τρία (3) υπό κρίση ακίνητα επισημαίνει ότι:

- Τα οικόπεδα Α (εμβαδού 1.374,33 τ.μ., ολόκληρο εντός οικισμού) και Β (εμβαδού 3.285,17 τ.μ., εκ των οποίων 1.507,26 τ.μ. εντός οικισμού και 1.777,91 τ.μ. εκτός οικισμού) δεν είναι ούτε άρτια ούτε οικοδομήσιμα, γιατί το εντός οικισμού τμήμα καθενός απ' αυτά είναι μικρότερο των 2.000,00 τ.μ. (ο οικισμός του είναι παραδοσιακός και σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΤΠ/...../9.8.1988 (ΦΕΚ Δ' 631/1.9.1988) απόφαση του Νομάρχη Κέρκυρας απαιτείται ελάχιστο εμβαδόν 2.000,00 τ.μ. για την αρτιότητα και την οικοδομησιμότητα στα οικόπεδα που δημιουργήθηκαν μετά τις 03.05.1958 (ημερομηνία δημοσίευσης του π.δ. της 24.4.1958).

- Το οικόπεδο Γ (εμβαδού 348,56 τ.μ., εκ των οποίων 346,36 τ.μ. εντός οικισμού και 2,20 τ.μ. εκτός οικισμού) είναι μιν άρτιο (ως προϋφιστάμενο της 03.05.1958), αλλά όχι οικοδομήσιμο, γιατί δεν έχει πρόσοψη σε κοινόχρηστη οδό.

- Το εντός οικισμού τμήμα και των τριών (3) οικοπέδων είναι συνολικά μικρότερο κατά 1.481,28 τ.μ. σε σχέση με αυτό που προκύπτει από το συμβόλαιο αγοράς τους (4.709,23 - 3.227,95 = 1.481,28).

- Εντός των δύο (2) οικοπέδων βρίσκονται τα παρακάτω τρία (3) κτίσματα (εκ των οποίων τα δύο πρώτα αναφέρονται στο συμβόλαιο αγοράς): (i) μια παλιά ισόγεια αποθήκη εμβαδού 214,42 τ.μ. από τσιμεντόλιθους που δεν έχουν επιχριστεί και στέγη από ελαφρά ξυλεία και κυματοειδείς πλάκες αμιαντοσιμέντου με εμφανή σημάδια αποδόμησής της, η οποία χρησιμοποιήθηκε ως στάβλος βοοειδών, (ii) μια μικρή παλιά ισόγεια κεραμοσκεπής αποθήκη εμβαδού 44,93 τ.μ. προϋφιστάμενη του 1955 και (iii) μια ημιτελής ανοιχτή πλακοσκεπής κατασκευή με σκελετό από σκυρόδεμα εμβαδού 39,07 τ.μ. Και τα τρία (3) κτίσματα χρήζουν κατεδάφισης ως στατικώς ανεπαρκή.

- Τα ακίνητα απέχουν 2.110 μ. από τη θάλασσα, χωρίς οπτική επαφή με αυτήν, δεδομένου ότι βρίσκονται στη δυτική πλευρά του οικισμού.

- Γενικά η περιοχή των ακινήτων χαρακτηρίζεται από αραιή ρυμοτομία, αδιάφορη ή/και αντιφατική αρχιτεκτονική μεταξύ των κτιρίων, έλλειψη ελευθέρων χώρων, δύσκολη μετακίνηση προς το κέντρο της Κέρκυρας και απευθύνεται σε μεσαία και χαμηλά οικονομικά στρώματα.

- Οι τιμές των ακινήτων εμφανίζουν συνεχή και ραγδαία πώση από το 2009 ως και το 2018, οπότε οι αξίες εμφανίζονται σταθερές, όχι όμως και ανοδικές, όπως συμβαίνει με άλλες περιοχές, όπως το κέντρο της Κέρκυρας. Σημειωτέον πως ο οικισμός του (παραδοσιακός) βρίσκεται στην Μέση Κέρκυρα, σε περιοχή που δεν τυγχάνει σπουδαίας οικονομικής σημασίας, καθώς δε βρίσκεται κοντά σε θάλασσα ούτε υπάρχει τουριστική δραστηριότητα. Η περιοχή δεν προκρίνεται για επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά περισσότερο για οικιστική χρήση. Ιδίως στην περιοχή του ακινήτου, που δεν εξυπηρετεί και άλλες χρήσεις (επαγγελματικές στέγες, βραχυχρόνιες μισθώσεις, φοιτητική εστία κ.λπ.), υπάρχουν πολλά ακίνητα προς διάθεση και οι πράξεις που γίνονται είναι λίγες.

- Οι αγοραπωλησίες στην περιοχή είναι περιορισμένες και απευθύνονται κυρίως σε ανθρώπους που διαμένουν ήδη στην περιοχή και έχουν ειδικό ενδιαφέρον να παραμείνουν σε αυτή. Το

ενδιαφέρον για την περιοχή είναι εξαιρετικά χαμηλό, ειδικά σε συσχετισμό με άλλες περισσότερο ανταγωνιστικές περιοχές στην Κέρκυρα.

- Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, η αξία για τις περιοχές εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού είναι κατώτερη κατά 25%-30%.

Για όλους τους παραπάνω λόγους η εμπορική αξία των ως άνω υπό κρίση οικοπέδων είναι εξαιρετικά μικρότερη συγκριτικά με την αξία των άρτιων και οικοδομήσιμων οικοπέδων που βρίσκονται εντός του οικισμού του

δ) Δεν είναι σαφές αν το βεβαιωθέν ποσό είναι κύριος ή συμπληρωματικός φόρος, αν, ακόμη κι αν υποθεθεί ότι ο βεβαιωθείς το 2016 ΦΚληρ υπολογίστηκε εσφαλμένα, ο βεβαιωθείς με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιπλέον ΦΚληρ έχει υπολογιστεί συμπληρωματικά, αθροιστικά και αν έχουν συμψηφισθεί οι ΕΝΦΙΑ ετών 2017 και επόμενα ή μήπως τελικά καλείται να πληρώσει δύο φορές για την ίδια αιτία.

ε) Στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται στοιχεία από μεταβιβάσεις ομοειδών, δηλαδή μη άρτιων και μη οικοδομήσιμων οικοπέδων, αλλά χρησιμοποιούνται στοιχεία από μεταβιβάσεις άρτιων και οικοδομήσιμων οικοπέδων. Και εν τέλει, αποδεχόμενη το αυτονόητο, ότι δηλαδή τα ακίνητα μειονεκτούν κατά πολύ σε σχέση με την αρτιότητα και την οικοδομησιμότητα, σύμφωνα με την αξία των ακινήτων που χρησιμοποίησε με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων, καθόρισε εντελώς αυθαίρετα την αξία για τα εντός οικισμού τμήματα αυτών σε 68 €/τ.μ. παρά το γεγονός ότι η αρτιότητα και η οικοδομησιμότητα ασκούν ουσιώδη και καταλυτική αρνητική επίδραση στην διαμόρφωση της τιμής τους.

Παράλληλα, ο υπό κρίση έλεγχος δεν έλαβε υπόψη α) τις ως άνω δύο (2) δηλώσεις φόρου γονικής παροχής, που κρίθηκαν ειλικρινείς και από τις οποίες προκύπτει ότι η τιμή/τ.μ. για τα εντός οικισμού τμήματα των υπό κρίση ακινήτων είναι 45,00 €/τ.μ., β) την ως άνω δήλωση ΦΜΑ, που χαρακτηρίστηκε ως αρνητική, και γ) το φόρο (συνολικού ύψους 9.538,00 €) για την αγορά της ψιλής κυριότητας επί των ακινήτων το 2004, που υπολογίστηκε για τρία ακίνητα άρτια και οικοδομήσιμα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Τα ως άνω προσκομιζόμενα από τον ίδιο, προς απόδειξη των ισχυρισμών του αυτών, έγγραφα δεν μπορούν να θεωρηθούν επαρκές αποδεικτικό μέσο προς πλήρη απόδειξη της επικαλούμενης από αυτόν, αφιστάμενης (διαφορετικής, εν προκειμένω δε χαμηλότερης) της προσδιορισθείσας από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, πραγματικής-αγοραίας αξίας των υπό κρίση κληρονομιών ακινήτων (και συγκεκριμένα της επικαρπίας επ' αυτών), αφού οι αναφερόμενες σε αυτά / προκύπτουσες από αυτά αξίες (ως χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία) είναι **μη επίκαιρες**, δεδομένου ότι αφορούν σε αξίες προσδιορισθείσες σε άλλες ημερομηνίες (εντός του 2004, του 2020 και του 2021 αντίστοιχα), ενώ εν προκειμένω κρίσιμος χρόνος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των υπό κρίση ακινήτου είναι, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 9 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 10.11.2016, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση), ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου (10.11.2016), υφίσταται δηλαδή χρονική απόσταση σχεδόν δώδεκα (12) και τεσσάρων (4) και πέντε (5) ετών αντίστοιχα, τα δε χρησιμοποιηθέντα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας συγκριτικά στοιχεία, που αφορούν σε **πλησιόχωρα** («εντός του ίδιου

χωριού») ακίνητα με πρόσοψη (τουλάχιστον τα δύο πρώτα εξ αυτών) σε δημόσιο δρόμο (όπως τα δύο πρώτα εκ των ως άνω υπό κρίση ακινήτων, που εφάπτονται στην επαρχιακή οδό Νο 3, ενώ το τρίτο εξυπηρετείται από κοινόχρηστη οδό), και ειδικά τα δύο (2) εξ αυτών, που αφορούν το ένα σε μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας πραγματοποιηθείσα το **2016** και το άλλο σε κληρονομική διαδοχή επελθούσα το **2016** (σελ. 3 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.11.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας), είναι **σαφώς εγγύτερα χρονικά** (και άρα προσφορότερα σε σχέση με τα επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα στοιχεία) στο χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και άρα επίκαιρα σε σχέση με τα επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα.

Β) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 29.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 3 αυτής), ο έλεγχος βασίστηκε μεν στα ως άνω επίκαιρα ως προς το χρόνο θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου συγκριτικά στοιχεία, δεν χρησιμοποίησε όμως αυτούσια την προκύπτουσα από αυτά αξία (150,00 €/τ.μ.), αλλά **μειωμένη κατά σχεδόν 55%**, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι αυτά αφορούν σε ακίνητα άρτια και οικοδομήσιμα, ενώ τα υπό κρίση ακίνητα «μειονεκτούν πολύ από άποψη αρτιότητας και οικοδομήσιμου», αφού είναι μη άρτια και μη οικοδομήσιμα, «εκτός του τρίτου ακινήτου, που είναι άρτιο και μη οικοδομήσιμο», σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου.

Γ) Περαιτέρω, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 29.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 3 αυτής), στην υπό κρίση περίπτωση τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αξίας μόνο των **εντός** οικισμού τμημάτων των ως άνω τριών (3) υπό κρίση ακινήτων, ενώ η δηλωθείσα αξία τόσο των **εκτός** οικισμού τμημάτων τους όσο και **όλων των κτισμάτων** κρίθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας «ειλικρινής». Συνεπώς, παρέλκει η εξέταση των ως άνω ισχυρισμών του προσφεύγοντος στο βαθμό που αυτοί αφορούν στα εκτός οικισμού τμήματα των υπό κρίση ακινήτων και στα υφιστάμενα επ' αυτών (των ακινήτων) κτίσματα.

Δ) Εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 29.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 4-5 αυτής), ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα προβληθέντα από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ. πρωτ./23.11.2022 υπόμνημά του επί του κοινοποιηθέντος σε αυτόν (στις 05.11.2022) υπ' αριθμ./25.10.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ως προς τα υπό κρίση ακίνητα, τα οποία επί της ουσίας είναι τα ίδια με τα ως άνω προβαλλόμενα με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, και συγκεκριμένα α) το ότι η περιοχή της πρώην κοινότητας είναι υποβαθμισμένη ένεκα αραιής ρυμοτομίας, κακής αρχιτεκτονικής μεταξύ των κτιρίων και δύσκολης μετακίνησης προς το κέντρο της πόλης της Κέρκυρας και β) το ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εσφαλμένα υπολόγισε τις αξίες των δηλωθέντων στοιχείων και εσφαλμένα εξέτασε τα συνημμένα με τις δηλώσεις έγγραφα και προέβησαν σε υπολογισμούς επί των αξιών, μη λαμβάνοντας υπόψη το όριο του οικισμού και το ότι το ακίνητο βρίσκεται σχεδόν κατά το ήμισυ εκτός οικισμού. Δεν αποδέχθηκε δε ο έλεγχος τους ισχυρισμούς του αυτούς με την αιτιολογία α) ότι η περιοχή του βρίσκεται αρκετά κοντά στο κέντρο της πόλης της Κέρκυρας και ως εκ τούτου παρουσιάζει αρκετή οικιστική ανάπτυξη και αγοραία ζήτηση στα ακίνητα, κάτι που

επιβεβαιώνεται από δηλώσεις μεταβιβάσεων που βρίσκονται στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, και β) ότι κατά τον καθορισμό της αξίας των υπό κρίση ακινήτων έλαβε υπόψη του την ιδιαίτερη θέση των ακινήτων, το γεγονός ότι αυτά είναι μη άρτια και μη οικοδομήσιμα και τα συγκριτικά στοιχεία του βιβλίου τιμών της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, όπως αυτά αναφέρονται στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, και τεκμηρίωσε στην ως άνω έκθεση ελέγχου (σελ. 5-6 σε συνδυασμό με σελ. 1 και 3-4 αυτής) με τρόπο εξειδικευμένο, αναλυτικό/επεξηγηματικό και χωρίς προφανή κενά («σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία», σύμφωνα με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 64 ΚΦΔ ορολογία) **αφενός** την κατά νόμον αιτία επιβολής ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση (συνένωση ψιλής κυριότητας κτηθείσας κατά το παρελθόν εξ επαχθούς αιτίας με την επικαρπία λόγω θανάτου του επικαρπωτή) και **αφετέρου** τη βάση επιβολής του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση, τον τρόπο προσδιορισμού της βάσης υπολογισμού (φορολογητέας αξίας) του φόρου και τον τρόπο υπολογισμού του, απορριπτομένων επομένως ως νόμω αβάσιμων των σχετικών περί του αντιθέτου ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου** και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. 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. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ ΑΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται

σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η Διοίκηση, προτού λάβει οποιοδήποτε επαχθές μέτρο σε βάρος του, όπως η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, έπρεπε να τον καλέσει σε ακρόαση, λαμβάνοντας υπόψη επαρκώς τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 29.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 4-5 αυτής), που αποτελεί σύμφωνα με τις προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με εκείνη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ν. 2717/1999 (όπως αμφότερες ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτή ότι ενήργησε/-αν ο/οι συντάκτης/-ες της, εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εξέδωσε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα μετά το πέρας του υπό κρίση ελέγχου, και συγκεκριμένα στις 05.11.2022, το υπ' αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τη σχετική προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ, επ' αυτού δε ο προσφεύγων τοποθετήθηκε εντός της κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. εδ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίησή του με το υπ' αριθμ. πρωτ./23.11.2022 έγγραφό του, η δε Φορολογική Διοίκηση έλαβε υπόψη τις ενστάσεις που διατύπωσε με το εν λόγω υπόμνημά του, ωστόσο δεν τις αποδέχθηκε για τους λόγους που παρέθεσε με τρόπο σαφή, εξειδικευμένο και επαρκή στην εν λόγω έκθεση ελέγχου (σελ. 5 αυτής). Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ανακριβώς ισχυρίζεται αφενός ότι εν προκειμένω δεν τηρήθηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση και αφετέρου ότι δε λήφθηκαν υπόψη επαρκώς οι ισχυρισμοί του. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2022): «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου*

και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών, στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»**

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει όλως επικουρικώς ότι:

α) Η Διοίκηση θα πρέπει να συνυπολογίσει την ύπαρξη ή όχι δόλου από μέρους του (που σε καμία περίπτωση δεν είχε), καθώς και τη δυσαναλογία του προστίμου σε σχέση με την ένταση της παράβασης, ισχυρίζεται δε ότι κατέβαλε τον αρχικά βεβαιωθέντα με την οικεία δήλωση ΦΚληρ φόρο και δεν είχε άλλο τρόπο να γνωρίζει πώς να υπολογίσει το φόρο, χωρίς δε αυτή τη γνώση η Διοίκηση του επιβάλλει μάλιστα προσαύξηση και του στερεί πρακτικά τη δυνατότητα να λάβει φορολογική ενημερότητα και άρα να προβώ σε πράξεις για την εκμετάλλευση της περιουσίας του.

β) Με το παρόν πρόστιμο εξαντλείται οικονομικά. Ειδικότερα, η απότομη και συνεχιζόμενη μείωση της ρευστότητας της αγοράς, η αύξηση του κόστους διαβίωσης, η υπέρογκη αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων, αλλά και η έντονη κοινωνική ανασφάλεια που προκλήθηκε εξαιτίας της ένταξης της χώρας σε καθεστώς συνεχούς δημοσιονομικού ελέγχου από τρίτους, οι διεθνείς εξελίξεις, και η εμφάνιση και εξάπλωση του κορονοϊού οδήγησε στην απότομη και ανεξέλεγκτη κάμψη του εισοδήματός του.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορούν, καθ' ερμηνεία τους, οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) με το (οικονομικό) μέγεθος της διαπιστωθείσας παράβασης, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους

που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερισχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε i) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στον προσφεύγοντα, αφού το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ πρόστιμο επί υποβολής ανακριβών δηλώσεων στοχεύουν στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη έγκαιρης κατά νόμον (εμπρόθεσμης) απόδοσης των εκάστοτε οφειλόμενων φόρων και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος· ούτε ii) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **σε σύγκριση με το ύψος του οικείου εκπρόθεσμα αποδοθέντος φόρου** υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στον προσφεύγοντα, αφού με την επιβολή του υπό κρίση προστίμου που συναρτάται με (και κλιμακώνεται ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου σκοπείται η αποτροπή της καλλιέργειας αισθήματος ατιμωρησίας στους φορολογουμένους με την επιβολή στην πράξη προστίμων δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και απόδοσης του σχετικού οφειλόμενου φόρου με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, δι' αυτής δε αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσής τους και η αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016), συνεπώς η επιβολή του προστίμου αυτού δεν ήταν (κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας.

γ) Εξάλλου, ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυσταλλώσιμη (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος.

δ) Υπό αυτό το πρίσμα, θεμιπώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας) η φορολογική αρχή δεν έχει από τις διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει τα επιβλητέα πρόστιμα με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως της βαρύτητας και των ειδικότερων συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης), δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου).

ε) Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει εν προκειμένω κατά ποιο συγκεκριμένα τρόπο με την επιβολή με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του υπό κρίση προστίμου του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ ο ίδιος εξαντλείται οικονομικά (κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας) υπό το πρίσμα των συγκεκριμένων στην περίπτωση του ειδικών συνθηκών (π.χ. των υφιστάμενων οικονομικών του δυνάμεων), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός αυτός.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους τέταρτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι κατά βεβαιότητα εσφαλμένος ο φόρος που του επιβλήθηκε δεδομένης της μείωσης κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, και ιδίως από το 2011, των τιμών των ακινήτων στην Ελλάδα, ενώ με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ότι με την επιβολή του υπό κρίση ΦΚληρ απαλλοτριώνεται ουσιαστικά η περιουσία του.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία, αφενός αν όντως κατά τον κρίσιμο στην υπό κρίση περίπτωση χρόνο φορολογίας (χρόνος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου) η αξία των υπό κρίση ακινήτων είχε μειωθεί ουσιαστικά σε σχέση με το παρελθόν και σε τι ακριβώς συνίσταται η ουσιαστική αυτή απόκλιση (μείωση) και αφετέρου κατά ποιο συγκεκριμένα τρόπο με την επιβολή του ως άνω ΦΚληρ απαλλοτριώνεται ουσιαστικά η περιουσία του, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί αυτοί. Για τους λόγους αυτούς, οι πέμπτος και έκτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ.1079/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «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. Όσες αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το

αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10 ενότητα Β του Νόμου 2961/2001). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14 παρ. 3 του Νόμου 2579/98). Β. Αυτές που αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10 ενότητα Α του Ν. 2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α.Νόμου 1521/1950). 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 (άρθρο 10 ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001). 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. 3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι -κατά τεκμήριο- πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της Διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογούμενων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς. 4. Για το λόγο αυτό στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών αυτή **να μην αποκλίνει σημαντικά** από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «Με την αριθ. 1062222/198/0013/27.7.2004 ΠΟΛ.1079 εγκυκλιό μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία, κεφαλαίου. Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις: α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση **μεγαλύτερη του διπλασίου** μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται **ο μέσος όρος** των δύο ανωτέρω τιμών. Στις περιπτώσεις που

η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία **δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά** από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας). β) [...].»

Επειδή, με τον πρώτο εξάλλου λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω ότι από τις αρχές του 2022 η περιοχή του Κέρκυρας εντάχθηκε στο αντικειμενικό σύστημα, με κύριο χαρακτηριστικό τις ιδιαίτερα χαμηλές τιμές. Σύμφωνα με τους υπολογισμούς του Συμβολαιογράφου, με το εν λόγω σύστημα, προκύπτουν για το έτος 2022 τα εξής: Συνολική αξία ακινήτων: 151.980,00 €, Αξία επικαρπίας: 45.594,00 €, Τιμή/τ.μ. (εντός οικισμού) για το αδόμητο οικόπεδο: 29,00 €, Τιμή/τ.μ. (εντός οικισμού) για τα δομημένα οικόπεδα: 13,50 €.

Επειδή, η Υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό αυτό του προσφεύγοντος, απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/13.4.2023 έγγραφο αναφορικά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το οποίο: «Δεδομένου ότι κατά το χρόνο που εξετάζεται η υπόθεση ενώπιον της Υπηρεσίας μας για την περιοχή, στην οποία φαίνεται να βρίσκονται τα υπό κρίση ακίνητα, έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών (σχετική η υπ' αριθμ. ΕΞ 2021/18.5.2021 (ΦΕΚ Β' 2375/7.6.2021) κοινή απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών), παρακαλούμε όπως προβείτε σε υπολογισμό των αντικειμενικών αξιών για τα υπό κρίση ακίνητα, σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία που υφίστανται στο αρχείο της Υπηρεσίας σας, προκειμένου αυτές να ληφθούν υπόψη κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας τους και την οριστική υποχρέωση ως προς το φόρο κληρονομιάς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005 εγκυκλίου. [...].»

Επειδή, σε συνέχεια του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσίας μας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έλαβε υπόψη, με το σχετικό υπ' αριθμ. πρωτ./27.4.2023 (Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/27.4.2023) έγγραφό του, τα διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ./198/0013/ΠΟΛ.1079/2004 και/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004 εγκυκλίους του Υφυπουργού Οικονομικών και επαναπροσδιόρισε το σύνολο του ενεργητικού της κληρονομιάς περιουσίας πλέον αξίας επίπλων και σκευών στο συνολικό ποσό των 58.406,00 € και κατ' επέκταση τη διαφορά μεταξύ αναλογούντος ΦΚληρ και προκύπτοντος από την εκκαθάριση της οικείας δήλωσης ΦΚληρ του προσφεύγοντος σε 4.962,20 € πλέον 2.481,10 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης ΦΚληρ, **τροποποιώντας** ως εκ τούτου επί της ουσίας αντίστοιχα την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα ως προς το ως άνω δεύτερο (Β') υπό κρίση ακίνητο, για το οποίο η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας κατά το έτος πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος (854,00 € + 6.502,96 €) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων (854,00 € + 30.748,10 €) είναι μεγαλύτερη του 2πλασίου της αντικειμενικής, με συνέπεια να ληφθεί ως τελική αξία, κατ' εφαρμογή των ως άνω διευκρινισθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών, ο μέσος όρος των δύο τιμών $((854,00 \text{ €} + 6.502,96 \text{ €}) + (854,00 \text{ €} + 30.748,10 \text{ €})) / 2 = 19.478,53 \text{ €}$, και περιορίζοντας κατ' αποτέλεσμα τη συνολική προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία της κληρονομιάς περιουσίας από 70.530,00 € σε 58.406,00 €.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 29.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του του (ημερομηνία θανάτου 10.11.2016), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, **και την τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /2022/29.11.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (αριθμ. φακέλου Θ-..... /2016, αριθμ. δήλωσης /2021).

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΚληρ

Σύνολο ενεργητικού	58.284,60 €
ΜΕΙΟΝ Παθητικό έξοδα κηδείας	-
Σύνολο κληρονομιαίας περιουσίας	58.284,60 €
ΠΛΕΟΝ Έπιπλα και σκεύη 1/30	121,40 €
Γενικό σύνολο κληρονομιαίας περιουσίας	58.406,00 €
Αναλογών φόρος	10.481,20 €
Φόρος βάσει δήλωσης	5.519,00 €
Διαφορά κύριου φόρου	4.962,20 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	2.481,10 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>7.443,30 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.