



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα 31.03.2023
αριθμός απόφασης 870

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), 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 με ημερομηνία κατάθεσης 19.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κοινότητας Δήμου Καλαμάτας, κατά της με αριθ. /2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 21.02.2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 27.12.2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

Επί της από 19.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (αριθ. φακέλου Θ /2022, αριθ. δηλ. /22), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 21.02.2022, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος κληρονομιάς ποσού 135.744,47 ευρώ, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010.

Ο ως άνω φόρος κληρονομιάς προσδιορίστηκε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθ. /16.11.2022 (αριθ. φακέλου Θ /2022) αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς για την εκ διαθήκης επαχθείσα σε αυτόν κληρονομιά από τον αποβιώσαντα την 21.02.2022 αδελφό του με Α.Φ.Μ. Στην εν λόγω δήλωση φόρου κληρονομιάς περιλήφθηκαν τα εξής περιουσιακά στοιχεία:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία σε €
1	Αγροτεμάχιο εκτάσεως 2.570,02 τ.μ., μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», εκτός ορίων οικισμού παραλίας του Δήμου Καλαμάτας (απόσταση από θάλασσα 730 μ. περίπου) Πρόσωπο σε αγροτικό δρόμο.	46.260,36
2	Αγροτεμάχιο - ελαιοπερίβολο με 26 ελαιόδενδρα εκτάσεως 1.039,38 τ.μ., μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», εκτός ορίων οικισμού παραλίας του Δήμου Καλαμάτας (απόσταση από θάλασσα 490 μ. περίπου). Το ακίνητο δεν βλέπει σε δρόμο (τυφλό).	24.321,49
3	Αγροτεμάχιο - ελαιοπερίβολο με 60 ελαιόδενδρα, θέση «..... της Κοινότητας του Δήμου Καλαμάτας εκτάσεως 4.148,73 τ.μ., εκ των οποίων α) τμήμα 2.180,64 τ.μ. βρίσκεται εντός ορίων οικισμού και είναι άρτιο αλλά μη οικοδομήσιμο και β) τμήματα 1.341,79 τ.μ. βρίσκονται εκτός ορίων οικισμού και είναι μη άρτια μη οικοδομήσιμα. Ολόκληρο το ακίνητο βρίσκεται εντός ΓΠΣ, στην ημιορεινή ζώνη. Εντός του ακινήτου υπάρχει ανοικτή δεξαμενή υδάτων επιφάνειας 14,48 τ.μ. Απόσταση από θάλασσα 850 μ. περίπου	211.154,08 500,00
4	Αγροτεμάχιο - ελαιοπερίβολο με 45 ελαιόδεντρα, εκτάσεως 3.003,92 τ.μ. , μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», εκτός ορίων οικισμού παραλίας του Δήμου Καλαμάτας (απόσταση από θάλασσα 530 μ. περίπου) το ακίνητο είναι τυφλό. Ενός του ακινήτου υπάρχει δουλεία διόδου υπέρ των προς ανατολάς όμορων ιδιοκτητών, πλάτους 3 μ. και εμδ. 93,48 τ.μ.	72.995,26
5	Αγροτεμάχιο - ελαιοπερίβολο με 40 ελαιόδεντρα, εκτάσεως 2.702,23τ.μ. , μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», εκτός ορίων οικισμού παραλίας του Δήμου Καλαμάτας (απόσταση από θάλασσα 440 μ. περίπου) το ακίνητο είναι τυφλό. Ενός του ακινήτου υπάρχει δουλεία διόδου υπέρ των προς ανατολάς όμορων ιδιοκτητών, πλάτους 3 μ. και εμδ. 86,05 τ.μ.	86.944,26
6	Αγροτεμάχιο - ελαιοπερίβολο με 45 ελαιόδεντρα, εκτάσεως 2.386,10 τ.μ. εκ των οποίων 193,54 τ.μ. είναι ρέμα, μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», εκτός ορίων οικισμού παραλίας του Δήμου Καλαμάτας σε περιοχή τουρισμού - αναψυχής (απόσταση από θάλασσα 330 μ. περίπου) με πρόσωπο σε πεζόδρομο.	85.303,08
7	Αγροτεμάχιο στη θέση «.....(.....)» ή «.....», εκτάσεως 715,69 τ.μ. εκ των οποίων 496,39 τ.μ. εντός του συνεκτικού τμήματος του προ του 1923 οικισμού, μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, και 219, 30 εκτός οικισμού	14.250,99

	μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, της Κοινότηταςτου Δήμου Καλαμάτας, εντός ζώνης προστασίας του Ι.Ν. και του Ι.Ν. Απόσταση από θάλασσα 2.350,00 μ.	
8	Οικόπεδο στη θέση «.....» του οριοθετημένου οικισμού Παραλίας της Κοινότητας του Δήμου Καλαμάτας εκτάσεως 2.833,44 τ.μ., εντός ΓΠΣ, εκ των οποίων 2.140,91 τ.μ. εντός οικισμού, άρτιο ως προς το εμβαδόν και μη οικοδομήσιμο και 692,53 τ.μ. εκτός οικισμού Παραλίας με 10 ελαιόδενδρα, μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, με την υπάρχουσα σε αυτό διώροφη κατοικία του, επιφάνειας 101,78 τ.μ. στο ισόγειο και 101,78 τ.μ. στο όροφο. Επίσης υπάρχει δεξαμενή υδάτων 16,15 τ.μ. Και στέγαστρο 19,87 τ.μ.	248.479,05 55.533,97 500,00 300,00
9	Το με αριθ. κυκλοφορίας επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, εργοστασίου, τύπος, χρώματος μπλε, κυλινδρισμού ... και φορολογική ισχύ και ημερομηνία πρώτης αδείας 26-09-1995	2.000,00
10	Κυνηγετικό όπλο τύπου καραμπίνα, εργοστασίου κατασκευής, μοντέλο, διαμετρήματος, με αριθμό όπλου και αριθμό ανταλ., με αριθμό αδείας/2016	300,00
11	Κυνηγετικό όπλο τύπου δίκαννο πλαπόκαννο, εργοστασίου κατασκευής άνευ, με αριθμό όπλου και αριθμό ανταλ. κάννης, με αριθμό αδείας/2015	200,00
12	Καταθέσεις στην Τράπεζα	2.953,00
13	Καταθέσεις στην Τράπεζα	2.444,22
	Έπιπλα και σκέυη	8.282,63
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	862.722,39
	Μείον έξοδα κηδείας	1.500,00
	ΣΥΝΟΛΟ	861.222,39

Κατόπιν των ανωτέρω το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε 861.222,39 ευρώ, επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία αναρτήθηκε στο λογαριασμό του στο σύστημα TAXISnet, στην «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση - e-κοινοποιήσεις» με ημερομηνία ανάγνωσης την 17.11.2022.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, να αναγνωριστεί ότι δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη ορθή καταμέτρηση της οικοσκευής καθόσον ο φορολογούμενος τύγχανε υπερήλικας, χωρίς να διάγει καθ' όλη τη ζωή του βίο πολυτελή, αλλά αντίθετα διήγαγε πολύ λιτό τρόπο ζωής ενώ σε κάθε περίπτωση αυτή θα πρέπει να υπολογιστεί σε ποσοστό 1/30 επί της αξίας του κληρονομηθέντος κτίσματος.
- Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος περί προηγούμενης ακρόασης, παράλειψη η οποία δημιούργησε βλάβη στον ίδιο αφού μη δυνάμενος να αποκρούσει τις αξίες που αυτοί όρισαν καλείται τώρα να καταβάλει έναν υπέρογκο φόρο κληρονομιάς, ο οποίος έχει υπολογιστεί βάσει αξιών εξωπραγματικών και μη ανταποκρινόμενων στα υπό κρίση ακίνητα.
- Η Φορολογική Διοίκηση έχει 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 του φόρου. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας και ως εκ τούτου ακυρωτέα.
- Εσφαλμένες αξίες κληρονομιαίων ακινήτων - μη λήψη υπόψιν μειωτικών συντελεστών. Ο φορολογούμενος κατά την υποβολή της δήλωσης είναι υποχρεωμένος να δηλώσει την

αντικειμενική αξία του ακινήτου ακόμη και εάν δεν συμφωνεί με αυτήν. Πιο συγκεκριμένα, τα κληρονομιαία ακίνητα, υπάγονται μεν στο σύστημα αντικειμενικών αξιών, τύποις, πλην όμως μια ουσιαστική ανασκόπηση των υπό κρίση ακινήτων, των ιδιοτήτων και των ειδικότερων χαρακτηριστικών αυτών θα καταστήσει σαφές, το βέβαιο γεγονός ότι, οι πραγματικές αξίες των ακινήτων ουδεμία σχέση έχουν με τις υπολογιζόμενες κατά το αντικειμενικό σύστημα αξίες, αφού οι αξίες αυτών, ακόμη και οι αγοραίες, είναι πολύ χαμηλότερες από τις υπολογιζόμενες αντικειμενικές. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει την από 15.12.2022 τεχνική έκθεση του τοπογράφου μηχανικού Ε.Μ.Π. Ευάγγελου Πανταζή.

Επιπλέον αιτείται να κληθεί σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας προκειμένου να εξηγήσει και να αναλύσει, δια ζώσης, τους ισχυρισμούς του και να προσκομίσει τα επιπλέον στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη ορθής καταμέτρησης οικοσκευής

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 13 του Ν. 2961/2001, σχετικά με την αξία επίπλων και λοιπών κινητών, ορίζονται τα κάτωθι:

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

2. Μεταξύ της κληρονομίας 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.

Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.»

Επειδή με την ως άνω διάταξη θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια: α)ότι στην κληρονομία υπάρχουν έπιπλα και β)ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του συνόλου των κληρονομητέων κτισμάτων. Με τη θέσπιση του εν λόγω τεκμηρίου αντιστράφηκε το βάρος της απόδειξης, μεταφερόμενο από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο. Το τεκμήριο αυτό επιτρέπει τόσο στο Δημόσιο όσο και στους κληρονόμους την εξατομίκευσή του σε κάθε περίπτωση, με την επίκληση από μέρους τους συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων, που να έχουν σχέση με τα έπιπλα και σκεύη του κληρονομούμενου ή έστω με τις εν γένει συνθήκες διαβίωσής του, ώστε να προκύπτει ότι η αξία τους είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη της προκύπτουσας με βάση την εφαρμογή του καθοριζόμενου στο νόμο ποσοστού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1039/04-03-2003 με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14, και 26 παρ. 2 του Ν.3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 330 τ.Α/24-12-2002), ορίζονται:

«Άρθρο 12 Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

... 2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν.2961/2001 και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομίας, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιαίας περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα (άρθρο 30 Ν.3091/2002) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001.»

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων και σκευών τα οποία απαρτίζουν την «οικοσκευή», η οποία είναι αόριστη νομική έννοια, για τη συγκεκριμενοποίηση της γίνεται δεκτό ότι είναι απαραίτητη η προσφυγή στις αντιλήψεις των συναλλαγών και τα διδάγματα της κοινής πείρας (ΣτΕ 2131/1989).

Επειδή στην με αριθ. αριθ. δηλ./2022 υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση φόρου κληρονομίας, με κληρονομούμενο τον αδελφό του, που απεβίωσε στις 21.02.2022, ορθά υπολόγισε αξία επίπλων και σκευών σε ποσοστό 1/30 επί της συνολικής αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτήν, ήτοι 8.282,63 ευρώ (248.479,05/30) και όχι στο σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζεται ότι: «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, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), σύμφωνα με το οποίο: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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 Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. ...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις υπ' αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, «.. το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν». Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικούμενου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από τον νόμο ως «αυτόματα» συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν μπορεί να ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιοδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από τον νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπíπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε πρόκειται για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του Ανώτατου Ακυρωτικού (πρβλ. ΣτΕ 4447/2012, «... όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που δίδει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά

τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προέβη στην έκδοση της με αριθ./2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου βάσει της με αριθ./2022 (αριθ. φακέλου Θ/2022) υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα αρχικής δήλωση φόρου κληρονομιάς και των στοιχείων που περιέχονται σε αυτήν. Ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ που αφορούν διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αμφισβήτησης αντικειμενικού προσδιορισμού επί μέρους στοιχείων κληρονομιάς και έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

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».

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε 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 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 που αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων:

«Α. Αγοραία αξία

.....

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιόζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

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.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί ...

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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία» (Α` 43) ορίζονται τα εξής:

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, 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 των Οικονομικών καθορίζονται: α) ...β)... γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

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 το άρθρο 81 § 3 του ως άνω νόμου:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«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 ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή τους, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιώπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519)/ Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή αμφισβητεί την ορθότητα προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των κληρονομιαίων ακινήτων ισχυριζόμενος ότι τα κληρονομιαία ακίνητα, υπάγονται μεν στο σύστημα αντικειμενικών αξιών, τύποις, πλην όμως μια ουσιαστική ανασκόπηση των υπό κρίση ακινήτων, των ιδιοτήτων και των ειδικότερων χαρακτηριστικών αυτών θα καταστήσει σαφές, το βέβαιο γεγονός ότι, οι πραγματικές αξίες των ακινήτων ουδεμία σχέση έχουν με τις υπολογιζόμενες κατά το αντικειμενικό σύστημα αξίες, αφού οι αξίες αυτών, ακόμη και οι αγοραίες, είναι πολύ χαμηλότερες από τις υπολογιζόμενες αντικειμενικές.

Επειδή ωστόσο ως αναφέρεται στην εισήγηση απόψεων της Φορολογικής Αρχής και όπως απεικονίζεται στην υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς ο προσδιορισμός της αξίας των ως άνω κληρονομιαίων ακινήτων έγινε σύμφωνα το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας των ακινήτων καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών και ορθώς εκδόθηκε η με αριθ./2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και βεβαιώθηκε σε αυτόν ο αναλογών φόρος κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010.

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

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η διοίκηση ορθώς προσδιόρισε τον οφειλόμενο φόρο κληρονομιάς δια της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αμφισβήτησης των αντικειμενικών αξιών των κληρονομαϊκών ακινήτων αορίστως προβάλλονται, ως εκ τούτου 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 19.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κοινότητας Δήμου Καλαμάτας, και την επικύρωση της με αριθ./2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 21.02.2022.

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

Οριστική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

Κύριος φόρος κληρονομιάς	135.744,47 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	135.744,47 €

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.