



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 2.5.2023
αριθμός απόφασης 1066

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 30.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου περιοχής Δήμου, κατά της με αριθ. /09.12.2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με χρονολογία φορολογίας την 25.12.2018 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησης 09.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

6. Την από 4.01.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της από 30.12.2022 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. /09.12.2022 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (αριθ. φακέλου Θ /2018, αριθ. δηλ. /2022), με χρονολογία φορολογίας 25.12.2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς ποσού 4.594,86 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 459,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.054,35X50%= 2.527,18 ευρώ**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 09.12.2022 έκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθ. /2022 εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, για υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης του με Α.Φ.Μ., που απεβίωσε την 25.12.2018. Η κληρονομούμενη κατά το χρόνο θανάτου της κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους και κατά ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου έκαστος, τους : 1) (ο οποίος απεβίωσε την 25.5.2020) και 2) Ο προσφεύγων τυγχάνει κληρονόμος εκ διαθήκης του θείου του

Ιστορικό

Επ' ονόματι του(υπόχρεου κληρονόμου της), ο οποίος απεβίωσε το έτος 2020, ο προσφεύγων, ως εκ διαθήκης κληρονόμος του, υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στις 10/02/2021 την με αρ. καταχ. /2021 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία δήλωσε ως κληρονομαία περιουσία τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία, η αξία των οποίων ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομαίων ακινήτων, και συγκεκριμένα σύμφωνα με τον πίνακα στις σελίδες 4 και 5 της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογητέα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου
Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ακινήτων ευρισκόμενων: α) στη θέση, β) κοινότητα και γ).....			
A.	Επί μονόροφης με ισόγειο οικοδομής, ανεγερθείσας σε οικόπεδο εμβαδού 485,91 τ.μ. τα κάτωθι διαμερίσματα:		
1.	ΙΣ-1 διαμέρισμα ισόγειο εμβαδού 70,03 τ.μ. με ποσοστό επί του οικοπέδου 197,59 %/00 εξ αδιαιρέτου και χώρων αποκλειστικής χρήσης 28,48 τ.μ. και 130,66 τ.μ.	15.573,00 διαμέρισμα	15.573,00 διαμέρισμα
		3.581,00 αποκλ. Χρήση	4.296,78 αποκλ Χρήση

2. ΑΙ διαμέρισμα α.' ορόφου επιφάνειας 27,13 τ.μ. με ποσοστό επί του οικοπέδου 76,55 °/00 εξ αδιαιρέτου	6.033,00 διαμέρισμα	6.033,00 διαμέρισμα
3. Α2 διαμέρισμα α.' ορόφου επιφάνειας 23,31 τ.μ. με ποσοστό επί του οικοπέδου 76,55 °/00 εξ αδιαιρέτου	5.184,00 διαμέρισμα	5.184,00 διαμέρισμα
4. Α3 διαμέρισμα α.' ορόφου επιφάνειας 21,30 τ.μ. με ποσοστό επί του οικοπέδου 60,10 °/00 εξ αδιαιρέτου	4737,00 διαμέρισμα	4.737,00 διαμέρισμα
5. Ποσοστά επί του οικοπέδου 410,79%	29.943,00	35.490,60
6. Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου δικαιώματος αέρος και υψούν , που αντιστοιχεί σε ποσοστό 100 °/00 επί του οικοπέδου	7.289,00	8640,00
Β) Κατά % εξ αδιαιρέτου ή 50% ακίνητο Αγροτεμάχιο συνολικής επιφάνειας 13606,75 τ.μ., μήμα του οποίου εμβαδού 1058,00 τ.μ. είναι δασικό και μήμα 12548,00 τ.μ. είναι μη δασικό, ευρίσκεται στη θέση Εντός του αγροτεμαχίου υπάρχει ισόγειος οικία με υπόγειο, συνολικού εμβαδού 639,74	112.030,00 κτίσμα	112.030,00 κτίσμα
	20.078,00 δασικό	20.078,00 δασικό
	4.016,00 δασικό	21.160,00 δασικό
Γ) Κατά % εξ αδιαιρέτου ή 50% ακίνητο στη θέση, οδός ΚΕΡΚΥΡΑ		
1. Οικόπεδο εμβαδού 53,79 τ.μ. μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, με οικία εμβαδού 42,20 τ.μ.	27.433,00 οικόπεδο	27.433,00 οικόπεδο
	34.930,00 οικία	34.930,00 οικία
2. Οικόπεδο εμβαδού 68,49 τ.μ. μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο, με οικία εμβαδού 34,00 τ.μ.	25.979,00 οικόπεδο	25.979,00 οικόπεδο
	18.838,00 οικία	18.838,00 οικία
ΣΥΝΟΛΟ	312.644,00χ50%= 156.322,00	340.402,38
ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ		6.277,62
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	312.644,00χ50%= 156.322,00	346.680,00χ½=173.340,00 - έκαστος κληρονόμος

Κατόπιν των ανωτέρω το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε 173.340,00 ευρώ, επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική κοινοποίηση το με

α/α/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν.4174/2013 και η Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στις 11.10.2022.

Σε συνέχεια του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ο προσφεύγων κατέθεσε τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου με τα με αρ. πρωτ./27-10-2022 και/0811-2022 έγγραφά του και στις 21/11/2022 κατέθεσε την με αρ./2022 τροποποιητική δήλωση με την οποία:

α) Διορθώνει την δηλωθείσα αξία του μη δασικού τμήματος οικοπέδου εμβαδού 12548,00 τ.μ. (αγροτεμάχιο συνολικής επιφάνειας 13.606,75 τ.μ.) που ευρίσκεται στη θέση και η οποία καθορίστηκε με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, καθώς και την αξία του εντός αυτού κτίσματος, ισόγειος οικία με υπόγειο, συνολικού εμβαδού 639,74 τ.μ., η οποία καθορίστηκε με το έντυπο Κ2.

β) Προβαίνει στη διόρθωση της αξίας με αντικειμενικό προσδιορισμό ακινήτων, στο προάστιο της πόλης της, προτείνοντας μειωτικούς συντελεστές.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, αφενός διότι ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πρόκειται για διόρθωση λογιστικών λαθών που θα μπορούσαν να διορθωθούν στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 78 ν. 2961/2001, αφετέρου για το λόγο ότι η τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και της πράξης Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθ. 19 Κ.Φ.Δ., το οποίο προβλέπει την δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, σε συνδυασμό με το άρθ. 10 παρ.5 ν. 2961/2001, στο οποίο δίνεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να διορθώσει την αντικειμενική αξία των ακινήτων του εντός 20ημέρου από την ημερομηνία υποβολής της αρχικής δήλωσής του.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης άλλως την τροποποίησή της προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα λάθη στα οποία αναφέρεται είναι κυρίως λογιστικά με την ευρεία έννοια του όρου και αφορούν κυρίως τον υπολογισμό των σχετικών εντύπων αντικειμενικής αξίας των ακινήτων. Άλλα αφορούν εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσης και άλλα αφορούν καθαρά λάθη των αριθμητικών πράξεων. Αναλυτικότερα:
- Ως προς τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων στην περιοχή επικαλείται λάθη που έχουν γίνει, αφού δεν υπολογίστηκαν μειωτικοί συντελεστές (συνιδιοκτησίας, κάθετης ιδιοκτησίας), δεν έχει αναγραφεί και δεν έχει υπολογιστεί η τιμή οικοπέδου ΤΟ, καθώς και αριθμητικά λάθη.
- Ως προς τα ακίνητα“ .Κατά τον υπολογισμό της αξίας του κτίσματος με αντικειμενικά κριτήρια έντυπο Κ 2, στο σύνολο της ισοδύναμης επιφάνειας λόγω αριθμητικού λάθους ανεγράφη επιφάνεια τ.μ. 457,43 αντί της ορθής 393,27. Κατά συνέπεια μειώνεται και ο επόμενος ΣΜ σε 1,20 αντί του αναγραφέντος 1,30.
- Αναφορικά με την εκτίμηση του δασικού τμήματος τ.μ. 1058. Η εν λόγω δασική έκταση είναι μια μικρή έκταση χωρίς καμία σημαντική παραγωγική λειτουργία, χωρίς να διέπεται από ιδιαίτερες προστατευτικές διατάξεις, ενώ ταυτόχρονα βρίσκεται μακριά από τη θάλασσα, στο εσωτερικό τμήμα του νησιού, χωρίς τουριστικό ενδιαφέρον. Το λαμβανόμενο από την ελεγκτική αρχή συγκριτικό βρίσκεται σε απόσταση 400-500 μέτρων από τη θάλασσα και ως εκ τούτου είναι απρόσφορο. Τέλος ο μειωτικός συντελεστής 0,90

της συνιδιοκτησίας θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη και κατά την εκτίμηση της δασικής αυτής έκτασης.

- Ως προς τα ακίνητα Για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου εντός του οποίου έχουν ανεγερθεί τα κληρονομηθέντα κτίσματα, λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία αυτού (αρθ. 41α Ν1249/82). Η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την ανά Τ.μ. αξία του κρινόμενου οικοπέδου προς 180€ ανά Τ.μ., αντί της δηλωθείσας από τον ίδιο αξίας των 150€ ανά τ.μ. Αύξησε δηλαδή την δηλωθείσα αξία κατά 20% δίχως να λάβει υπόψη τη μεγάλη οικονομική ύφεση των τελευταίων χρόνων με την πρόσθετη επιβάρυνση της πανδημίας, που επέφεραν σημαντικό πλήγμα στον τουρισμό του νησιού.

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 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 πρόσσοδος 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 στοιχείο».

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 την ΠΟΛ 1079/2004: «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 εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:
α.

β. Αυτές που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων 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.».

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 απρόσφορα 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 «ομοειδή» εννοείται ότι το κινητό 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 το άρθρο 81 § 3 του ν.2961/2001:

«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 αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 ν. 2961/2001.

«Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα

δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου,»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 παρ 4 του Ν. 2961/2001 σχετικά με τη συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται όσον αφορά τη διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης ορίζεται :

«1. Αν η δήλωση δεν έχει την υπογραφή εκείνου που δηλώνει ή δεν καθίσταται δυνατόν να προσδιορισθεί από αυτήν το αντικείμενο της φορολογικής υποχρέωσης, κατά το ποσό ή το είδος αυτής, ή λείπουν τα στοιχεία εκείνου που δηλώνει ή τα έγγραφα που πρέπει να επισυνάπτονται, αυτός που δήλωσε καλείται με απόδειξη από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσέλθει μέσα σε τακτή εύλογη προθεσμία για την υπογραφή ή τη συμπλήρωση της δήλωσης ή την προσκόμιση των εγγράφων που λείπουν.

3. Αν δεν προσκομισθούν τα έγγραφα που λείπουν μέχρι την έκδοση της οικείας πράξης, ο φόρος που αναλογεί υπολογίζεται χωρίς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία τα οποία επικαλούνται με τα έγγραφα αυτά και η δήλωση θεωρείται ως ανακριβής.

4. Οποιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου (αφορά αριθμητικά λάθη), διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι :

«επιτρέπεται η εν μέρει ή η εν όλω ανάκληση της δήλωσης που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου. Η ανάκληση δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 ν. 2961/2001:

«Σε περίπτωση έκδοσης πράξης καταλογισμού φόρου, αν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που δηλώθηκαν περιληφθούν στην πράξη όπως στη δήλωση ή αν συμβούν νέα λάθη στην πράξη, εφόσον η πράξη δεν έχει γίνει οριστική, εκδίδεται νέα διορθωτική πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας αυτεπάγγελτα ή μετά από αίτηση του φορολογούμενου, εφόσον όμως ασκήθηκε προσφυγή, η διόρθωση γίνεται από το διοικητικό δικαστήριο. ».

Επειδή σύμφωνα με την ΣΤΕ 2979/1982 «...λογιστικά λάθη νοούνται τα εις τας αριθμητικές πράξεις παρεισφύσαντα σφάλματα, είτε κατά την απαρίθμηση, του υπολογισμού της αξίας κλπ των περιουσιακών στοιχείων της κληρονομιάς είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου...».

Επειδή στο άρθρο 100 περί νέας εκκαθάρισης του φόρου του ν.2961/2001 ορίζεται:

«Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο. Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί ελάττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΔ «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ... 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ :

«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, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 09.12.2022 έκθεση ελέγχου φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταρχήν, ως προς τα ακίνητα που βρίσκονται στο» (μη δασικό τμήμα) και ΔΗΜΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, των οποίων η αξία προσδιορίσθηκε με αντικειμενικό προσδιορισμό, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε διαφορές αλλά αποδέχθηκε ως ειλικρινείς τις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα με την αρχική δήλωση, αξίες.

Επειδή ωστόσο κατόπιν της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ο προσφεύγων επικαλούμενος λογιστικά λάθη, ζήτησε την τροποποίηση της δηλωθείσας αξίας των ως άνω ακινήτων και συγκεκριμένα στις 21/11/2022 κατέθεσε την με αρ. /2022 τροποποιητική δήλωση με την οποία:

α) Διορθώνει την αξία του μη δασικού τμήματος οικοπέδου εμβαδού 12.548,00 τ.μ. (αγροτεμάχιο συνολικής επιφάνειας 13.606,75 τ.μ.) που ευρίσκεται στη θέση και η οποία καθορίστηκε με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ, καθώς και την αξία του εντός αυτού κτίσματος, ισόγειος οικία με υπόγειο, συνολικού εμβαδού 639,74 τ.μ., η οποία καθορίστηκε με το έντυπο

Κ2 . Ο προσφεύγων αναφέρει ότι κατά τον υπολογισμό της αξίας του κτίσματος συμπληρώθηκε ισοδύναμη επιφάνεια 457,43 ευρώ αντί 393,27 ευρώ.

β) Προβαίνει επίσης στη διόρθωση της αξίας, των ακινήτων που βρίσκονται στο προάστιο της πόλης της Κέρκυρας, δηλώνοντας μειωτικούς συντελεστές, (συνιδιοκτησίας, κάθετης ιδιοκτησίας).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν δέχθηκε την τροποποιητική του δήλωση με την οποία περιόριζε την αρχική δηλωθείσα αξία του, καθώς πρόκειται για λογιστικά/υπολογιστικά λάθη και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 78 του ν.2961/2001, ωστόσο από το περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αλλά και της οικεία έκθεσης ελέγχου οι επικαλούμενες τροποποιήσεις αναφέρονται σε περιγραφικά στοιχεία ακινήτων και σε σχετικούς συντελεστές που μειώνουν της δηλωθείσα αξία των ακινήτων (συντελεστές αυξομείωσης της αξίας των ακινήτων-συντελεστής πρόσοψης, συνιδιοκτησίας και καθέτους ιδιοκτησίας και τιμής εκκίνησης οικοπέδου,(Βλ. σελίδα 7 της έκθεσης ελέγχου) χωρίς άλλωστε οι εν λόγω τροποποιήσεις να τεκμηριώνονται σχετικώς, αφετέρου ο υπό κρίση έλεγχος, δέχθηκε την δηλωθείσα αξία των υπό κρίση ακινήτων όπως αρχικώς είχε δηλώσει ο προσφεύγων και δεν ανέκυψε σχετική φορολογική διαφορά μεταξύ δήλωσης και ελέγχου για τα επίμαχα ακίνητα, ενώ επίσης η με αρ./2022 τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε από την πλευρά του προσφεύγοντος, προκειμένου να περιορίσει την αρχική δηλωθείσα αξία, υποβλήθηκε την 21/11/2022, μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, που έγινε στις 11.10.2022, ήτοι υποβλήθηκε σε κάθε περίπτωση πέραν του χρόνου που ορίζεται στο άρθ. 19 Κ.Φ.Δ., το οποίο προβλέπει την δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, επομένως βάσει των ανωτέρω ορθά η ως άνω τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος δεν έγινε δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Επειδή, κατά τον υπό κρίση έλεγχο, διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς την δηλωθείσα αξία στα παρακάτω ακίνητα τα οποία η αξία τους προσδιορίσθηκε με συγκριτικά στοιχεία:

Α) Κατά την εκτίμηση του δασικού τμήματος οικοπέδου στο, τ.μ. 1058, όπως αναφέρεται στη σελ. 3 της έκθεσης ελέγχου, «ο έλεγχος προσδιόρισε αυτό με συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα λαμβάνοντας υπόψη την πράξη ΦΜΑ/2018 σύμφωνα με την οποία οικόπεδο 4061,37 τ.μ , τμήμα του οποίου 2000,88 τ.μ. είναι δασικό, σε κοντινό χωριό, το οποίο μεταβιβάστηκε προς 20,00 ευρώ ανά τ.μ...».

Β) Κατά την εκτίμηση του οικοπέδου στον, 485,91 τμ, όπως αναφέρεται στη σελ. 3 της έκθεσης ελέγχου, «ο έλεγχος προσδιόρισε αυτό με συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα λαμβάνοντας υπόψη την πράξη ΦΜΑ/2019, σύμφωνα με την οποία σε κοντινή κοινότητα, με την κοινότητα του και στον ίδιο δήμο (πρώην), έγινε μεταβίβαση οικοπέδου επιφάνειας 2436,56 τ.μ. μακριά από τη θάλασσα, άρτιο και οικοδομήσιμο και η αξία αυτού καθορίστηκε στα 180,00 ευρώ ανά τ.μ... ».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται, ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των ως άνω κληρονομιαίων οικοπέδων και αγροτεμαχίων, καθόσον τα συγκριτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο είναι απρόσφορα, ωστόσο δεν προσκόμισε, ούτε επικαλέστηκε, κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό ή άλλο αποδεικτικό

στοιχείο, το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων, επομένως ορθά ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα ως άνω συγκριτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό της αξίας τους, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αξίας των υπό κρίση κληρονομαίων ακινήτων απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 09-12-2022 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της με αριθ. /09.12.2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /09.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	43.602,00 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	38.496,60 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	5.105,40 €
Έκπτωση 10% λόγω αναπηρίας	510,54 €
Διαφορά φόρου για καταλογισμό	4.594,86 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	459,49 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.054,35X50% =2.527,18 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.