



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/04/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2514

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β'55/16-01-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του , ΑΦΜ , κατοίκου Αττικής, οδός κατά της υπ' αριθ. 2016 (αριθ. Φακέλου 14) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. 2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κατόπιν υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, κύριος φόρος ποσού 26.998,39 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου ύψους 3.779,77 €.

Η προσφεύγουσα, κληρονόμησε από την γιαγιά εξ αγχιστείας-δεύτερη σύζυγο του παππού της και νονά της, του , η οποία απεβίωσε στις 2014, ένα διαμέρισμα Α' ορόφου επιφάνειας 116,75 τ.μ. κείμενο στην Αττικής, καθώς και το 1/3 εξ αδιαιρέτου ποσοστού 50% επί ετέρας ιδιοκτησίας εμβαδού 4.642,85 τ.μ. με το δικαίωμα ανέγερσης επ' αυτού αυτοτελούς οικοδομής, ομοίως ευρισκόμενης στην Αττικής. Η κληρονομούμενη κατέλειπε την υπ' αριθ. 2012 δημόσια διαθήκη, η οποία δημοσιεύτηκε από το Ειρηνοδικείο κατά τη συνεδρίασή του στις 2015 (αρ. πρακτικού 2015). Εν συνεχεία, υπέβαλε την υπ' αριθ. /2016 δήλωση, βάσει της οποίας προέκυψε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη βάσει του νόμου ημερομηνία έκδοσής, ούτε την υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Κατά συνέπεια, ελλείπουν από την προσβαλλόμενη πράξη, στοιχεία τα οποία επάγονται για λόγους ασφαλείας των νομικών σχέσεων την ακυρότητα αυτής. Περαιτέρω, στερείται προδήλως της απαιτούμενης κατά το νόμο αιτιολογίας, καθώς περιορίζεται απλά και μόνο στην αναφορά του ποσού του κύριου φόρου και του ποσού της προσαύξησης, χωρίς, όμως, να αναφέρει τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε αυτός.
- Η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία υπήγαγε την φορολόγηση της επαχθείσας σε εμένα κληρονομιάς στην κατηγορία Γ' του Ν. 3842/2010 έσφαλε, καθώς στηρίχθηκε απλώς στο γράμμα του νόμου, χωρίς να λάβει υπ' όψιν τις πραγματικά γεγονότα της υπόθεσης.
- Αναφορικά με την προσαύξηση φόρου ποσού 3.779,77 ευρώ, η οποία καταλογίστηκε σε βάρος μου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν οφείλεται σε δική μου υπαιτιότητα.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν. 4174/2013:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη 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 το 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 με τα οριζόμενα στο άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013) σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α)** *το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β)** *τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ)** *την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ)** *το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε)** *το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ)** *την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- 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)** *το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ)** *τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι)** *λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή το άρθρο 16 του (κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/1999, Α' 45) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιεχόμενο και τύπος [της διοικητικής πράξης]» ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι *«Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου...»*

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2282/12-06-2014 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ η έλλειψη ημερομηνίας έκδοσης της διοικητικής πράξης δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες.

Επειδή εν προκειμένω, δεν συντρέχει λόγος ακυρώσεως της προσβαλλόμενης πράξης εξ αιτίας της παράλειψης μνείας σε αυτήν της ημερομηνίας έκδοσής της, καθόσον συνάγεται με σαφήνεια ότι η υπό κρίση πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε μεταξύ της ημερομηνία υποβολής της δήλωσης από την προσφεύγουσα και της ημερομηνίας κοινοποίησης της πράξης σε αυτήν. Συνεπώς, ο πρώτος εκ των ισχυρισμών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σε ότι αφορά την έλλειψη υπογραφής στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ισχυρίζεται στις απόψεις

της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ότι εκ παραδρομής εξεδόθη και κοινοποιήθηκε αυτή στην προσφεύγουσα χωρίς υπογραφή. Προκειμένου δε να διορθώσει την ως άνω πλημμέλεια, προχώρησε σε ορθή επανάληψη της πράξης και σε επανακοινοποίηση αυτής. Σημειώνεται, ότι και η αρχική πράξη και η ορθή επανάληψη αυτής φέρουν τον ίδιο αριθμό, τα ίδια στοιχεία κληρονομούμενου και υπόχρεου, το ίδιο αντικείμενο φορολογίας, καθώς και τα ίδια ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου. Δεδομένου δε, ότι η ως άνω ορθή επανάληψη, έλαβε χώρα πριν την παρέλευση της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, θεωρείται ότι θεραπεύτηκε η ως άνω πλημμέλεια καθόσον μετά την ορθή επανάληψη η προσβαλλόμενη φέρει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013.

Επειδή με την παρ. 14 του άρθρου 25 ν. 3842/2010, αντικαταστάθηκε το άρθρο 29 του ν. 2961/2001 ως εξής:

«Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'.

Στην Α' κατηγορία υπάγονται:

α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου,

β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών,

γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),

δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και

ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Στη Β' κατηγορία υπάγονται:

α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών,

β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών,

γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε,

δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού,

ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),

στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου,

ζ) οι πατριοί και οι μητρίες,

η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου,

θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και

ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.....»

Επειδή για λόγους ασφάλειας δικαίου οι διατάξεις νόμων πρέπει να είναι στενώς ερμηνευτέες και περαιτέρω με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι

ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

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 στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η κληρονομούμενη ήταν δεύτερη σύζυγος του παππού της και νονά της προσφεύγουσας. Συνεπώς, ήταν «γιαγιά» εξ αγχιστείας και όχι εξ αίματος, χωρίς άλλη συγγενική σχέση. Δεδομένου, ότι στο άρθρο 29 του ν. 2961/2001 αναφέρεται ρητά και περιοριστικά η κατάταξη των φορολογουμένων σε κατηγορίες με βάση το είδος και το βαθμό συγγένειας και περαιτέρω δεν προβλέπεται από καμία άλλη διάταξη νόμου ή εγκύκλιο ότι η συγγένεια της προσφεύγουσας με την κληρονομούμενη κατατάσσεται σε άλλη κατηγορία πλην της Γ', ορθώς η προσφεύγουσα υπήχθη στη Γ' κατηγορία. Ως εκ τούτου, ο σχετικός φόρος ορθώς υπολογίστηκε βάσει της προβλεπόμενης για την ως άνω κατάταξη κλίμακας και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

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

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2961/2001: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν 2961/2001: «Ως αξία των αντικειμένων της χρήσης 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 του ιδίου νόμου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.2961/2001:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων 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.

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 αυξομείωσης 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 ιδιάζουσα 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.

.....

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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 2961/2001: «Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομουμένου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει. β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο

που τυχόν υπάρχει, ββ) για κινητά, ο τόπος στον οποίο αυτά βρίσκονται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και, όταν αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής ή πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του σχετικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου και η αξία που συμφωνήθηκε σε αυτό, γγ) για απαιτήσεις, η χρονολογία και το είδος των τίτλων, τα ονόματα και η κατοικία των οφειλετών και τα οφειλόμενα ποσά για το κεφάλαιο, καθώς και για τους τόκους που οφείλονται μέχρι το θάνατο του κληρονομούμενου. Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. δ) Οι δωρεές εν ζωή και οι γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τους κληρονόμους και κληροδόχους, καθώς και οι προίκες που συστάθηκαν υπέρ αυτών. ε) Τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς. στ) Οι επικαρπίες τις οποίες ασκούσε ο κληρονομούμενος. ζ) Βεβαίωση αυτού που υποβάλλει τη δήλωση ότι, από όσο γνωρίζει, στη δήλωση περιλαμβάνεται όλη η κινητή και ακίνητη περιουσία, η οποία περιέρχεται στον υπόχρεο, καθώς και όλες οι δωρεές, γονικές παροχές και προίκες που συστάθηκαν προς αυτόν. η) Ο αριθμός φορολογικού μητρώου του υπόχρεου σε φόρο και του κληρονομούμενου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζονται λεπτομερέστερα το περιεχόμενο της δήλωσης και τα έγγραφα που επισυνάπτονται σε αυτήν.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1215/30-09-2014 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προβλέπει στην παρ. 2 ότι: «Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο κύριος και πρόσθετος φόρος που βεβαιώθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη, υπολογίστηκε ορθώς με βάση τα στοιχεία που περιέχονταν στην υπ' αριθ. /2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς, την οποία η ίδια η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή με τα οριζόμενα στο άρθρο 61 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι υπόχρεος σε δήλωση μεταξύ άλλων είναι: «1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπός του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.....»

Επειδή στο άρθρο 62 του ν. 2961/2001 ορίζονται οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων ως ακολούθως:

«1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

2. Σε μεταβίβαση με αντάλλαγμα της ψιλής κυριότητας που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, η δήλωση υποβάλλεται πριν από αυτήν τη μεταβίβαση.»

Επειδή περαιτέρω όπως ορίζεται στο άρθρο 63 του ίδιου ως άνω νόμου:

«1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,

.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του Ν. 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή ο ισχυρισμός ότι η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα, είναι αβάσιμος και δεν δύναται σε καμία περίπτωση να απαλλάξει την προσφεύγουσα από τις φορολογικές της υποχρεώσεις όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εντός της ταχθείσας προθεσμίας τη δήλωση φόρου κληρονομιάς ως όφειλε, ορθώς επιβλήθηκαν βάσει των ανωτέρω, οι πρόσθετοι φόροι εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης του άρθρου 1 του ν.2523/1997.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος κληρονομιάς	26.998,39
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής	3.779,77
Σύνολο	30.778,16

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.