



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 06/03/2017

Αριθμός απόφασης: 635

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «. . του» – **Α.Φ.Μ.** ..., κληρονόμου εκ διαθήκης της κληρονομούμενης . . που απεβίωσε την/1997, με διεύθυνση κατοικίας του κληρονόμου στην Τ.Κ. ... κατά της με αριθμό/.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από-**2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία φορολογίας/1997 επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος κληρονόμου κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους 9.898,04 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.877,65 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 21.775,69 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς από τον προσφεύγοντα κληρονόμο στη χρήση 1997, με βάση τα άρθρα 73 του Ν. 2961/2001, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α-/.....-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.....-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...-2013 χειρόγραφης εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος των υπ' αριθμ./2006 και .../2007 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ., και βάσει των στοιχείων του φακέλου (...../1997) προέκυψε ότι υπήρχαν και άλλα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και δεν δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α. Ένα οικόπεδο εμβαδού 1.500 τ.μ. στη θέση «.....».

Β. Ποσοστό 50% επί ενός οικοπέδου εμβαδού 400 τ.μ. με ισόγεια οικία εμβαδού 40,00 τ.μ. κτισμένη το έτος 1928.

Γ. Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 7.000 τ.μ. στη θέση «...»

Δ. Ποσοστό 50% επί ενός αγροτεμαχίου εμβαδού 5.000 στη θέση «....»

Ε. Ποσοστό 50% επί ενός ελαιώνα εμβαδού 8.500 τ.μ. στη θέση «.....».

ΣΤ. Ποσοστό 50% επί ενός ελαιώνα εμβαδού 13.000 τ.μ. στη θέση «...».

Όλα τα παραπάνω βρίσκονται στην κτηματική περιοχή της

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων παρέλειψε να δηλώσει μέρος της κληρονομιάς και καταλογίστηκε ο επιπλέον φόρος που αντιστοιχεί στα επιπλέον κληρονομούμενα ακίνητα, καθώς και ο πρόσθετος φόρος όπως περιγράφεται παρακάτω:

α/α	Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας κληρονομιάς	Ποσοστό Ακινήτου	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου
	Όλα τα παρακάτω ακίνητα βρίσκονται στην κτηματική περιοχή			
1	Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 19.019,94 τ.μ. στη θέση «.....».	50%	11.126,65 €	11.126,65 €
2	Ένα οικόπεδο εμβαδού 1.464 τ.μ. εντός οικισμού.	12,5%	10.000,00 €	10.000,00 €
3	Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 2.096,45 τ.μ. στη θέση «.....».	100%	25.816,52 €	25.816,52 €
4	Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 4.460,90 τ.μ. στη θέση «.....».	100%	81.336,70 €	81.336,70 €

5	Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 3.122,50 τ.μ. στη θέση «.....».	100%	57.147,75 €	57.147,75 €
6	Ένα οικόπεδο εμβαδού 1.500 τ.μ. στη θέση «.....»	100%	Μη υποβολή	33.015,41 €
7	Ένα οικόπεδο εμβαδού 400 τ.μ. με ισόγεια οικία εμβαδού 40 τ.μ.	50%	Μη υποβολή	4.402,05 € 3.376,80 €
8	Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 6.419 τ.μ. στη θέση «.....».	100%	Μη υποβολή	7.510,23 €
9	Ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 5.300 τ.μ. στη θέση «.....».	50%	Μη υποβολή	2.511,40 €
10	Ένας ελαιώνας εμβαδού 8.500 τ.μ. στη θέση «.....».	50%	Μη υποβολή	6.265,35 €
11	Ένας ελαιώνας εμβαδού 13.000 τ.μ. στη θέση «...».	50%	Μη υποβολή	9.582,30 €
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ			112,56 €
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΣΥΝΟΛΟ		185.427,62 €	252.203,72 €

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (βάσει του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 & Ν. 3427/2005)

Όνομ/νυμο συγγένεια κληρονόμου	Αξία κληρονομικής μερίδας	Κύριος φόρος			Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	Σύνολο €
		που αναλογεί	που δηλώθηκε	διαφορά		
... (τέκνο)	252.203,72	19.440,74	9.542,70	9.898,04	11.877,65	21.775,69

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράβαση νόμου-πλημμελής εκτίμηση πραγματικών περιστατικών λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.
- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της καλής πίστης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης- κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
- 3) Ο αγρός στη θέση «.....» κακώς αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη ως ελαιώνας με αποτέλεσμα να χρησιμοποιηθεί λανθασμένα ο συντελεστής 1,40 κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό_ του προσφεύγοντος περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια) «1. Κτήση

περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο, β) νέμηση, γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, δ) αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο...»

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν. Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περί-ουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25..... ».

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

Επειδή, πρακτικά ο ορισμός του φορολογικού υποκειμένου έχει δοθεί από το ΣτΕ με την απόφαση 2797/1978 στην οποία επισημάνθηκε πως υποκείμενο ενός φόρου είναι εκείνο κατά του οποίου έχει δικαίωμα να στραφεί η φορολογική Αρχή σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ότι υπέχει φορολογική υποχρέωση, αγνοώντας τις τυχόν συμφωνίες μετακύλησης του φόρου που έχει συνάψει το συγκεκριμένο υποκείμενο σε τρίτο πρόσωπο.

Επειδή, στο άρθρο 6 του ν. Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: « 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή, στο άρθρο 100 του ν. Ν.2961/2001 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων βάσει της από/1996 ιδιόγραφης διαθήκης της διαθέτιδος που απεβίωσε την/1997 και η οποία δημοσιεύτηκε την/2006 με το υπ' αριθ. πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου κατέστη ένας από τους κληρονόμους της ακίνητης περιουσίας της κληρονομουμένης.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν.2961/2001 «Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, ».

Στην υπό κρίση περίπτωση υποβλήθηκαν οι υπ' αριθμ.-/.....-2006 αρχική και-/.....2007 συμπληρωματική δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που από τον έλεγχο κρίθηκαν ειλικρινείς και το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για επιβολή φόρων κληρονομιάς για τα μη δηλωθέντα ακίνητα μετά την πάροδο δεκαπενταετίας ήτοι το 2021.

Ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της καλής πίστης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης- κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν

εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, εν προκειμένω επιβλήθηκε φόρος για τα μη δηλωθέντα ακίνητα σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρων 3 και 10 του Ν.2961/2001 ,σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρου 1 του Ν.2523/97, οπότε δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και του δικαίου συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο αγρός στη θέση «.....» κακώς αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη ως ελαιώνας με αποτέλεσμα να χρησιμοποιηθεί λανθασμένα ο συντελεστής 1,40 κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ. 1 και 5 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σ' αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169».

Επειδή, στην από/1996 ιδιόγραφη διαθήκη της διαθέτιδος που απεβίωσε την/1997 και η οποία δημοσιεύτηκε την/2006 με το υπ' αριθ. πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου αναφέρεται αυτολεξεί: «...Επίσης, στη θέση έναν αγρό 13 στρέμματα με ελιές από μισό με το γιό μου και αυτό στη»

Επειδή, στη δήλωση στοιχείων ακινήτων που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου 2005 (Ε9) που υπέβαλε ο προσφεύγων προς την πρώην Δ.Ο.Υ., στον πίνακα 2 «στοιχεία αγροτεμαχίων» με α/α και με αριθμό ταυτότητας ακινήτου δηλώνεται αγρός 13.0000 τ.μ. στη θέση «.....» κοινότητας με πολυετή καλλιέργεια ελιές και ποσοστό συνιδιοκτησίας 50%.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φόρου κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «. . του» – **Α.Φ.Μ.**, κληρονόμου εκ διαθήκης επί της με αριθμό/-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ

Έτος - ημερομηνία φορολογίας 01/09/1997	
Διαφορά φόρου κληρονομιάς με την παρούσα απόφαση	9.898,04
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	11.877,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	21.775,69 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.