



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 16-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1561

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α118225 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».
- ε. 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».
- στ. 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της του - **ΑΦΜ**, 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 **αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς εκ **3.274,80 €**, πλέον πρόσθετου φόρου εκ **3.929,76 €**, αναφορικά με τις **υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-**

...../2004), λόγω διαφοράς στην αξία των κληρονομιαίων στοιχείων βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν, 2961/2001 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής ελέγχου.

Ο φόρος βεβαιώθηκε από την ανωτέρω φορολογική αρχή με τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β./2016).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένος υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου, έκτασης 11.089

τ.μ. στη θέση «.....» στο Νομού

➤ Η προσφεύγουσα εκτιμά ότι η απόσταση του αγροτεμαχίου από τη θάλασσα είναι άνω των 250 μέτρων, ενώ η υπολογισθείσα αντικειμενική αξία είναι υπέρογκη.

2. Η επιβολή πρόσθετου φόρου αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας, την δικαιολογημένη εμπιστοσύνης του πολίτη, της χρηστής διοίκησης

- Η προσφεύγουσα δεν είχε πρόθεση υποβολής δήλωσης ανακριβών στοιχείων.
- Η φορολογική αρχή καθυστέρησε να ασκήσει το ελεγκτικό της έργο.

1 Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένου υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου, έκτασης 11.089 τ.μ. στη θέση «.....» στο Νομού

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα 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, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται, με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου (υιοθετώντας τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982) ορίζει ότι : «... 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».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ) Φόρο Κληρονομιών,...».

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «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, το άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ως τροποποιήθηκε με ον το άρθρο 12 παρ. 5 του Ν. 3091/2002 και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (.....-2004) όριζε ότι για κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα) ισχύει η ακόλουθη φορολογική κλίμακα:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
40.000	5	2.000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000
Υπερβάλλον	20			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2004 απεβίωσε ο του
- Με τις υπ' αρ.-2005 και-2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (Θ –/2004), υποβληθείσες στη Δ.Ο.Υ., δηλώθηκαν από την κληρονόμο του θανόντος τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία, ενώ ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002 (α' κατηγορία):

<u>Υπ' αρ./2005 και/2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς</u>		
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αντικειμενική Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό 2/5 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 18.749 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....» ή «.....», στο Νομού	8.869,00 €
2.	Ποσοστό 2/3 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα, έκτασης 6.350 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	7.009,00 €
3.	Ποσοστό 2/3 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα, έκτασης 440 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	486,00 €
4.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.850 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	6.044,00 €
5.	Ποσοστό 3/5 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 5.724,95 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	4.062,00 €
6.	Ποσοστό 1/5 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα, έκτασης 11.089 τ.μ., στη θέση «.....», στο Νομού	3.672,00 €
7.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 8.750 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	2.587,00 €
8.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 4.000 τ.μ., στη θέση «.....»,	315,00 €

	στην Νομού	
9.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού	79,00 €
10.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.500 τ.μ., μετά παλαιάς οικίας, εμβαδού 15 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού	158,00 € 385,00 €
11.	Οικοσκευή 1/30	13,00 €
	ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	33.679,00 €
	- ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ)	750,00 €
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑ	32.929,00 €
	ΑΝΑΛ. ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	646,00 €

➤ Ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη δήλωση από την προσφεύγουσα χρηματικού ποσού στη και προγενέστερης γονικής παροχής οικοπέδου στον Νομού, καθώς και ανακρίβειες ως προς την περιγραφή τινών κληρονομηθέντων ακινήτων, ενώ για τα υπόλοιπα έκρινε ειλικρινείς τις αντικειμενικές τους αξίες, ως προσδιορίστηκαν βάσει δήλωσης. Βάσει ελέγχου, οι αξίες των κληρονομιών στοιχείων διαμορφώθηκαν ως κάτωθι, ενώ προέκυψε και η ακόλουθη διαφορά φόρου (βάσει της ίδιας κλίμακας του Ν.3091/2002):

<u>Υπ' αρ. /2005 και /2006 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς</u>		
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αντικειμενική Αξία βάσει ελέγχου
1.	Ποσοστό 2/5 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 18.749 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....» ή «.....», στο Νομού	8.869,00 €
2.	Ποσοστό 2/3 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα, έκτασης 6.350 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	7.009,00 €
3.	Ποσοστό 2/3 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα, έκτασης 440 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	486,00 €
4.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.850 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	10.072,69 €
5.	Ποσοστό 3/5 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 5.724,95 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	6.318,97 €
6.	Ποσοστό 1/5 εξ αδιαιρέτου ελαιώνα, έκτασης 11.089 τ.μ., στη θέση «.....», στο Νομού	36.852,65 €
7.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 8.750 τ.μ., υπ'αρ., στη θέση «.....», στο Νομού	2.587,00 €
8.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 4.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού	315,00 €

9.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού	79,00 €
10.	Ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.500 τ.μ., μετά παλαιάς οικίας, εμβαδού 15 τ.μ., στη θέση «.....», στην Νομού	158,00 € 385,00 €
11.	Οικοσκευή 1/30	13,00 €
12.	Χρηματικό ποσό στη	319,59 €
13.	Προγενέστερη γονική παροχή με αριθμό φακέλου Ζ-.....-1992	22.243,21 €
	ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	96.458,11 €
	- ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ)	750,00 €
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑ	95.708,11 €
	ΑΝΑΛ. ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	5.570,80 €
	ΒΕΒΑΙΩΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	646,00 €
	ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	1.650,00 €
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	3.274,80 €
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	3.929,76 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	7.204,56 €

➤ Αναφορικά με τον ελαιώνα, έκτασης 11.089 τ.μ. στη θέση «.....» στον Νομού, ο έλεγχος, βάσει χαρτών που τηρούνται στην φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι απέχει 250 μ. από τη θάλασσα και όχι πάνω από 800 μ., όπως δηλώθηκε. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η απόσταση του αγροτεμαχίου από τη θάλασσα είναι άνω των 250 μέτρων δεν αποδεικνύεται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου, έκτασης 11.089 τ.μ. στη θέση «.....» στο Νομού απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί επιβολής πρόσθετου φόρου αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας, την δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, της χρηστής διοίκησης

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.2523/97, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.2523/1997 ενός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και φόρων, συμβάλλει στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι είναι σε θέση να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση ή το ποσοστό του πρόσθετου φόρου για συγκεκριμένη παρατυπία, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο/πρόσθετος φόρος της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενα προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας τη διαφάνεια και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Όταν η ίδια η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των κυρώσεων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν υφίσταται.

Επειδή, οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη δεν έχουν παραβιαστεί, 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 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 απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας, την δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, της χρηστής διοίκησης δια της επιβολής πρόσθετου φόρου απορρίπτεται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2005 και/2006, αρ. φακέλου Θ-...../2004)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	3.274,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	3,929,76 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	7.204,56 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

α. α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).