



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 13.09.2016

Αριθμός απόφασης: 3095

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός

....., αρ., κατά της με αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 13.06.2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2016 (αριθ. φακέλου Θ...../2004) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 13.06.2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις από 22.04.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρονολογίας φορολογίας 13.06.2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 5.433,13 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 6.519,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.952,89 ευρώ.

Σύντομο ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης, η οποία απεβίωσε την 13.06.2004 και αφορούσε την με αριθ./2005 υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς της εκ διαθήκης κληρονόμου

Ο έλεγχος με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προσδιόρισε την αγοραία αξία του κληρονομαίου περιουσιακού στοιχείου σε 33.240,60 ευρώ {(2.770,05 τ.μ. X 24,00 ευρώ / τ.μ.) X 1/2}, αντί της δηλωθείσας αξίας του ποσού των 5.000 ευρώ, ήτοι ενός οικοπέδου (½ εξ' αδιαιρέτου) άρτιου και οικοδομήσιμου έκτασης 2.770,05 τ.μ., το οποίο βρίσκεται σε απόσταση 60 μ. από την πλατεία του οικισμού και έχει πρόσοψη στον κοινοτικό δρόμο μήκους 140,80 μέτρων, ευρισκόμενου στο Δ.Δ. του Δήμου Εντός του οικοπέδου ευρίσκονται δύο κτίσματα παλαιάς κατασκευής: α) ανώγεια οικία η οποία αποτελείται από υπόγειο (αποθήκη) επιφάνειας 98,40 τ.μ. και ισόγειος οικία επιφάνειας 80,40 τ.μ. και β) παλαιά πλινθόκτιστη αποθήκη επιφάνειας 88,08 τ.μ., η αξία των οποίων προσδιορίστηκε με το αντικειμενικό σύστημα.

Τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου είναι τα εξής:

- Φ.Μ.Α. με αριθ. φακέλου/2003, πρόκειται για μεταβίβαση οικοπέδου την 29.01.2003, έκτασης 470,83 τ.μ. στο Δ.Δ. του Δήμου, με πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο, έναντι 22,00 ευρώ / τ.μ.
- Φ.Μ.Α. με αριθ. φακέλου/2005, πρόκειται για μεταβίβαση οικοπέδου την 11.04.2005, έκτασης 3.685,40 τ.μ. στο Δ.Δ. του Δήμου στη θέση «.....», εδαφικό τμήμα του οποίου (698,68 τ.μ.) βρίσκεται μέσα στα όρια του Δ.Δ. και εδαφικό τμήμα του οποίου (2.986,72 τ.μ.) βρίσκεται εκτός ορίων του οικισμού (αγροτεμάχιο) και εκτός ζώνης του Δ.Δ. ... με πρόσοψη σε δημοτικό δρόμο με οριστική τιμή, του εντός οικισμού τμήματος σε 26,00 ευρώ / τ.μ.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του επίσης ότι α) το κρινόμενο μειονεκτεί των συγκριτικών λόγω έκτασης και ποσοστού συνιδιοκτησίας, β) το κρινόμενο πλεονεκτεί του πρώτου συγκριτικού λόγω χρόνου φορολογίας, γ) το κρινόμενο πλεονεκτεί του δεύτερου συγκριτικού λόγω θέσης και δ) το κρινόμενο εντάχθηκε στον αντικειμενικό προσδιορισμό αξίας ακινήτων την 01.01.2011 με τιμή οικοπέδου 43,50 ευρώ / τ.μ.

Κατόπιν της διαπίστωσης αυτής του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ./2015 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την από 09.02.2016 έκθεση επίδοσης, παρέχοντάς της δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση προς την Δ.Ο.Υ., η οποία έλαβε αριθ. πρωτ./ 22.02.2016 με την οποία προέβαλε τους λόγους επαναπροσδιορισμού της αξίας του κληρονομιαίου ιδανικού μεριδίου της.

Μετά την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της προσφεύγουσας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την ως άνω προσαλλόμενη πράξη, υπολόγισε τον αναλογούντα φόρο κληρονομιάς με βάσει την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία του υπό κρίση περιουσιακού στοιχείου και επέβαλλε την διαφορά και τον πρόσθετο φόρο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την επανεξέταση της προσαλλόμενης πράξης, την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση της προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Το ύψος του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου (120%) έρχεται σε αντίθεση με κάθε έννοια φορολογικής δικαιοσύνης η οποία πλήττεται βάναυσα λόγω της υφιστάμενης προσβολής του δικαιώματος της ιδιοκτησίας της αλλά και της αρχής της δίκαιης δίκης, αμφοτέρων ιδωμένων υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, η οποία κατοχυρώνεται τόσο στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου όσο και στο κοινοτικό δίκαιο.

β) Έχει παραβιαστεί το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου αφού δεν κλήθηκε πριν την σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων έλεγχου που αφορούσε τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου (άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.).

γ) Έχει παραβιαστεί η συνταγματικά κατοχυρωμένη (άρθρο 28 Συντάγματος) αρχή της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.).

δ) Η ίδια υπέβαλε το έτος 2004, νομίμως και εκπροθέσμως, την δήλωση φόρου κληρονομιάς καταβάλλοντας τον αναλογούντα φόρο, παραταύτα έντεκα χρόνια μετά τα αρμόδια όργανα της Δ.Ο.Υ. εντελώς αυθαίρετα και καταχρηστικά προέβησαν σε εξωπραγματική εκτίμηση της αξίας του ακινήτου που κληρονόμησε από τη θεία της. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αφενός ότι επρόκειτο για μερίδιο εξ αδιαιρέτου, γεγονός που σημαίνει ότι οι ενέργειές του είναι άμεσα εξαρτημένες από τη βούληση του άλλου συγκυρίου, και αφετέρου ότι το ακίνητο αυτό δεν δύναται να πωληθεί στην εκτιμώμενη από τον έλεγχο αξία εξαιτίας της οικονομικής κρίσης – ύφεσης που μαστίζει την ελληνική κοινωνία.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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 τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ως άνω νόμου σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας των αντικειμένων φορολογίας «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας. 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 σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001 σχετικά με την αξία των ακινήτων: «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, κατάσταση, 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 αυξομειώσής 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. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομειώσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις

περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ίδιου νόμου περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1, 4 και 5 του ν.2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997: «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 δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών, παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 26 του ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής:«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

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, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου της κληρονομούμενης, ενώ στην προκειμένη περίπτωση χρονολογία φορολογίας είναι η 13.06.2004, ημερομηνία θανάτου της κληρονομούμενης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102, παρ. 1, περ. α' του ν.2961/01: «1. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/15: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η Διοίκηση δεσμευόμενη από την αρχή της νομιμότητας υποχρεούται σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων σχετικά με την επιβολή πρόσθετου φόρου και άρα ορθώς ενήργησε εφαρμόζοντας το ισχύον νομοθετικό καθεστώς.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, εν προκειμένω στερήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης καταχρηστικώς προβάλλεται. Και τούτο διότι, δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα ότι μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου και πριν την έκδοση της με αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της κοινοποιήθηκε νομίμως το με αριθ./2015 σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. με τα αποτελέσματα του ελέγχου, επί του οποίου μάλιστα η προσφεύγουσα εξέθεσε εγγράφως τις απόψεις της δια της με αριθ. πρωτ./22.02.2016 αίτησής της προς την Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου, το κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεως της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, πληροί σε κάθε περίπτωση τις απαιτήσεις του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την από 17.03.2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό κρίση ακινήτου, τους λόγους όπου το κρινόμενο μειονεκτεί ή πλεονεκτεί έναντι των συγκριτικών στοιχείων και

προσδιόρισε την αξία του οικοπέδου σε 24 ευρώ/ τ.μ., έναντι των συγκριτικών: 22 ευρώ/ τ.μ. και 26 ευρώ. τ.μ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **κατοίκου**, **οδός**, **αρ. ., με Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 13.06.2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./2016:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου κληρονομιάς	5.433,13 ευρώ
Πρόσθετος φόρος	6.519,76 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.952,89 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Γ. 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 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).