



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 28.07.2016

Αριθμός απόφασης: 2742

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. 0012895 ΕΞ 2014/ 09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01.04.2016 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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 8.04.2016 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 01.04.2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους φορολογίας 2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 20.811,04 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 24.973,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 45.784,72 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου που απεβίωσε 15.03.1980 και ο οποίος με την με αριθ. δημοσίευσης/21.01.1977 διαθήκη του άφησε κληρονόμους τον εγγονό του και τα παιδιά του:, και με τον όρο εάν ο τελευταίος δεν αποκτήσει νόμιμα τέκνα από γάμο, μετά το θάνατό του τα ακίνητα αυτά να περιέλθουν στους άλλους δύο γιούς του Εν συνέχεια, ο καταπιστευματοδόχος προαποβίωσε την 29.06.2002 και αναφορικά με την κληρονομική του μερίδα, κατόπιν της δημοσίευσης της με αριθ./05.03.2003 διαθήκης του, παραχωρεί τα ακίνητα της μερίδας του αδελφού του, πριν το θάνατό του, στην κόρη του, η οποία υπέβαλλε την με αριθ./27.05.2003 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/2002) και δήλωσε τα ακίνητα αυτά στην κληρονομική της μερίδα. Βάσει της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης βεβαιώθηκε στη Δ.Ο.Υ. φόρος κληρονομιάς ύψους 3.718,99 ευρώ και πρόσθετος φόρος ύψους 2.398,75 ευρώ.

Μετά το θάνατο του άγαμου κληρονόμου την 27.08.2004 κληρονόμοι κατέστησαν τα αδέλφια του και ως καταπιστευματοδόχοι.

Κατόπιν αυτοψίας που διενεργήθηκε από τον έλεγχο σε όλα τα ακίνητα της κληρονομικής μερίδας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για τα εξής ακίνητα: α) αγροτεμάχιο στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της πρώην κοινότητας του τότε Δήμου, έκτασης 5.363,89 τ.μ. σε απόσταση από τη θάλασσα 100 μέτρα με πρόσοψη στην επαρχιακή οδό Εντός του ακινήτου υπάρχει για το οποίο έχει εκδοθεί η με αριθμό/95 οικοδομική άδεια με καλυπτόμενη επιφάνεια 43,40 τ.μ. Εξάλλου όπως προκύπτει από το τοπογραφικό διάγραμμα του τοπογράφου μηχανικού στο ακίνητο

υπάρχει και 747,30 τ.μ. υπαίθριος χώρος εγκαταστάσεων καθώς και ένα φρέαρ (ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου) με Η αξία του ακινήτου αυτού με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορίστηκε σε 223.306,81 ευρώ, β) δένδροπερίβολο αρδευόμενο στη θέση «.....» επιφάνειας 12.000 τ.μ. με πρόσοψη σε αγροτικό δρόμο, με το 1/3 φρέατος με και την μέσα σε αυτό διώροφη παλιά οικία εμβαδού κάθε ορόφου περίπου 50 τ.μ. Η αξία του ακινήτου αυτού με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορίστηκε σε 56.670,64 ευρώ.

Η αξία της κληρονομικής μερίδας της, που αναλογεί στο καταπίστευμα που είχε δοθεί στον πατέρα της από την κληρονομιαία περιουσία του παππού της ανέρχονταν σε 139.988,73 €, για την οποία δεν υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 26.02.2016 έκθεσης οριστικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε η αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας σε 141.557,02 ευρώ (283.114,05 € X 1/2). Αναλυτικότερα, στην προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία των ως άνω ακινήτων ύψους 139.988,72 ευρώ προστέθηκαν έπιπλα και σκεύη ποσού 2.318,30 ευρώ και αφαιρέθηκαν έξοδα κηδείας ποσού 750,00 ευρώ με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί ο φόρος το προς καταβολή συνολικό ποσό σε 45.784,72 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της και να ακυρωθεί μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και ειδικότερα της αρχής της επιείκειας, της προστασίας του διοικούμενου – πολίτη, της εμπιστοσύνης του στη δημόσια διοίκηση. Ισχυρίζεται ότι η ίδια ενήργησε ως συνετή πολίτης και καλόπιστα υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθ./ 27.05.2003 δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας τα ακίνητα που μετέπειτα αποδέχθηκε την κληρονομική της μερίδα και κατέβαλλε τον αναλογούντα φόρο ύψους 6.117,74 ευρώ, έχοντας την πεποίθηση ότι είχε τακτοποιηθεί το ζήτημα της κληρονομιάς των εν λόγω ακινήτων. Πρόκειται για πασιφανή νομική πλάνη καθώς δεν είχε τις εξειδικευμένες νομικές και οικονομικές γνώσεις και ακολούθησε τις οδηγίες των υπαλλήλων και στελεχών της Διοίκησης και της Συμβολαιογράφου.

β) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας η οποία επιτάσσει να υπάρχει αιτιώδης συνάφεια, εύλογη σχέση ανάμεσα στον επιδιωκόμενο σκοπό και το επιλεγέν μέτρο, το μέτρο δε αυτό απαιτείται να συνάπτεται με την πραγματική κατάσταση που πρόκειται να ρυθμίσει. Οι αξίες που έχουν προσδιοριστεί από τον έλεγχο ουδεμία σχέση έχουν με την πραγματικότητα εξαιτίας της τεράστιας οικονομικής κρίσης που βιώνει η χώρα τα τελευταία επτά έτη και με δεδομένο ότι τα τελευταία χρόνια ουδεμία πρόσοδο έχει από τα εν λόγω ακίνητα. Η ίδια ζει στα όρια της φτώχειας, είναι άνεργη, μοναδικό εισόδημά της είναι ένα μηνιαίο μίσθωμα τριακοσίων ευρώ, πληρώνει δάνειο και ως εκ τούτου δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα να διορθώσει τα λάθη και τις παραλείψεις της Διοίκησης τα οποία ήρθαν στην επιφάνεια δέκα χρόνια περίπου αργότερα.

γ) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας της επιβολής πρόσθετου φόρου 120 %, στα άρθρα 4 παρ. 5, 2 παρ. 1, 25 παρ. 1 δ' και 78 του Συντάγματος. Η επιβολή φόρου επιτρέπεται μόνο εάν και στον βαθμό που υφίσταται φοροδοτική ικανότητα.

δ) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.). Εάν κάποιο πρόσωπο δεν έχει οικονομική δύναμη που να του εξασφαλίζει το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσης, δεν έχει δηλαδή φοροδοτική ικανότητα, τότε, σύμφωνα με την ανωτέρω συνταγματική αρχή, δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή φόρου σε αυτό.

ε) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την Ε.Σ.Δ.Α. λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 του 1ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.).

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 1923 του Α.Κ. (Π.Δ. 456/1984): «Ο διαθέτης μπορεί να υποχρεώσει τον κληρονόμο να παραδώσει έπειτα από ορισμένο γεγονός ή χρονικό σημείο την κληρονομιά που απέκτησε ή ποσοστό της σε άλλον (καταπιστευματοδόχο). Τέτοια υποχρέωση δεν μπορεί να επιβληθεί στον καταπιστευματοδόχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1935 του Α.Κ. σχετικά με τον χρόνο επαγωγής: «Η επαγωγή της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο επέρχεται μόλις πεθάνει ο κληρονόμος, αν ο διαθέτης δεν έταξε κάποιο άλλο γεγονός ή χρονικό σημείο».

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 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 ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με την αξία των ακινήτων: «.... 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 αυξομείωσής 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.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 1 του άρθρου 14 του Ν 1473/1984 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 Δημοσίων έργων εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται σε κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών .Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 & 2 του ίδιου νόμου σχετικά με το καταπίστευμα: «1. Σε περίπτωση καταπιστεύματος και κάθε άλλης διάταξης που υποχρεώνει τον κληρονόμο ή κληροδόχο να παραδώσει, από ορισμένο χρονικό σημείο ή γεγονός, σε άλλον την κληρονομία που απέκτησε ή ποσοστό αυτής, ο υπόχρεος σε αποκατάσταση κληρονόμος ή κληροδόχος εξομοιώνεται, για την επιβολή του φόρου, με επικαρπωτή. Κατά τη διάρκεια του καταπιστεύματος, αν ο βεβαρημένος μεταβιβάσει, με συναίνεση του καταπιστευματοδόχου, σε τρίτο το καταπιστευτέο αντικείμενο, φορολογείται για την αξία της πλήρους κυριότητας τούτου κατά το χρόνο μεταβίβασης, με συμψηφισμό του φόρου επικαρπίας. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μονομερούς ή συμβατικής παραίτησης του καταπιστευματοδόχου από το δικαίωμά του προσδοκίας υπέρ του βεβαρημένου. Συμβατική παραίτηση, όσο διαρκεί το Καταπίστευμα, του βεβαρημένου από την ενάσκηση του κληρονομικού του δικαιώματος υπέρ του καταπιστευματοδόχου λογίζεται ως μεταβίβαση προς αυτόν της επικαρπίας για το χρόνο διάρκειας του καταπιστεύματος. 2. Σε περίπτωση οικογενειακού καταπιστεύματος, ο καταπιστευματοδόχος υποχρεώνεται σε φόρο που

υπολογίζεται με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικό διαθέτη, εφόσον πρόκειται για καταπιστευματοδόχο που ζούσε κατά το χρόνο του θανάτου του διαθέτη, ή με βάση τη συγγενική του σχέση με τον τελευταίο κάτοχο της περιουσίας, ο οποίος και τον αποκατέστησε σε αυτήν, εφόσον πρόκειται για καταπιστευματοδόχο που διαδέχθηκε τον αρχικό διαθέτη μετά το θάνατό του. Αν στην τελευταία αυτή περίπτωση ο φόρος είναι μεγαλύτερος από την πρώτη περίπτωση, καταβάλλεται ο μικρότερος φόρος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου νόμου σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής δήλωσης: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν.2961/2001 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: 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, 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.

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 προικιών, 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%)

5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την με αριθ./27.05.2003, υποβληθείσα στην Δ.Ο.Υ., δήλωση κληρονομιάς αποδέχθηκε την περιουσία που κληρονόμησε από τον πατέρα της Όμως με την ως άνω δήλωση δεν εξάντλησε την υποχρέωσή της για καταβολή του φόρου που αναλογούσε στο καταπίστευμα που είχε δοθεί στον πατέρα της από την κληρονομιαία περιουσία του παππού της Η κληρονομιαία μερίδα του όπως αυτή περιγράφεται στην με αριθ./ 21.01.1977 διαθήκη του, περιήλθε στην προσφεύγουσα με το θάνατο του θείου της, ήτοι την 27.08.2004 και όχι με το θάνατο του πατρός της,, ο οποίος απεβίωσε την 29.06.2002.

Επειδή, όσον αφορά την επικαλούμενη εκ μέρους της προσφεύγουσας «αναλογικότητα» μεταξύ του επιδιωκόμενου σκοπού και του επιλεγέντος μέτρου, είναι ουσιαστικά αβάσιμη διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά».

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

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, εν προκειμένω της Φορολογικής, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26.02.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 1.04.2016 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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ./2016:

Φόρος κληρονομιάς	20.811,04 ευρώ
Πρόσθετος φόρος (120%)	24.973,68 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.784,72 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).