



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **20-07-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **875**

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. 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».

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 (αρ. φακέλου Θ-...../2004)** της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004)** της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς άρθρου 74 Ν. 2961/2001 της **Δ.Ο.Υ.**

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

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

διαφορά κύριου φόρου εκ 3.935,66 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 4.722,79 €, δη σύνολο εκ **8.658,45 €**, αναφορικά με την υπ' αρ.-2004 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2004).

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς άρθρου 74 Ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ., η παραπάνω δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα (κόρη) και λοιπούς συγκληρονόμους εκ διαθήκης του του – Α.Φ.Μ., που απεβίωσε στις-2004, κατοίκου εν ζωή Δήμου Ν. Συγκεκριμένα:

Με την υπ' αρ.-2004 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2004), δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία, ενώ ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε βάσει της φορολογικής κλίμακας του Ν. 3091/2002 (α' κατηγορία):

<u>Υπ' αρ.-2004 δήλωση φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 140,42 τ.μ., με πρόσοψη στις οδούς &, στον (Α.Δ.) Νομού, μετά της επ' αυτού οικοδομής, αποτελούμενης από α) ισόγεια αποθήκη, εμβαδού 123 τ.μ. (αρ. αδείας/1972) και β) διαμέρισμα, 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 123 τ.μ. (αρ. αδείας/1972).	10.365,06 € (κτίσμα)	206,10 € (οικόπεδο)
2.	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου, έκτασης 9.812 τ.μ., υπ' αρ., β' κατηγορίας, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.079,32 €	
	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου, έκτασης 13.250 τ.μ., υπ' αρ., γ' κατηγορίας, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.457,50 €	
3.	Οικόπεδο, εμβαδού 869 τ.μ., υπ' αρ., στο Ο.Τ. στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού		5.100,51 €
4.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 12.687 τ.μ., υπ' αρ., α' κατηγορίας, στη θέση «.....», στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	5.582,28 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	18.484,16 €	5.306,61 €

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	23.790,77 €
- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	23.790,77 €
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	189,54 €

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έκρινε ειλικρινείς τις αξίες των κληρονομιαίων ακινήτων που προσδιορίστηκαν βάσει δήλωσης αντικειμενικώς, ωστόσο διαπίστωσε ότι η αγοραία αξία των λοιπών ακινήτων είναι μεγαλύτερη της δηλωθείσας αξίας τους βάσει δήλωσης, κατόπιν χρήσεως συγκριτικών στοιχείων μεταβιβαζόμενων κατά το ίδιο έτος ακινήτων της ίδιας περιοχής, με αποτέλεσμα να προκύψουν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

<u>Υπ' αρ.-2004 δήλωση φόρου κληρονομιάς</u>			
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου	
		Αντικειμενική αξία	Αγοραία αξία
1.	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 140,42 τ.μ., με πρόσψη στις οδούς &, στον (Α.Δ.) Νομού, μετά της επ' αυτού οικοδομής, αποτελούμενης από α) ισόγεια αποθήκη, εμβαδού 123 τ.μ. (αρ. αδείας/1972) και β) διαμέρισμα, 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 123 τ.μ. (αρ. αδείας/1972).	10.365,06 € (κτίσμα)	2.467,53 € (οικόπεδο)
2.	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου, έκτασης 9.812 τ.μ., υπ' αρ., β' κατηγορίας, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου αγροτεμαχίου, έκτασης 13.250 τ.μ., υπ' αρ., γ' κατηγορίας, στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	1.079,32 € 1.457,50 €	
3.	Οικόπεδο, εμβαδού 869 τ.μ., υπ' αρ., στο Ο.Τ. στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού		61.082,01 €
4.	Αγροτεμάχιο, έκτασης 12.687 τ.μ., υπ' αρ., α' κατηγορίας, στη θέση «.....», στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού	5.582,28 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	18.484,16 €	63.549,54 €
5.	Οικοσκευή (1/30)		427,75 €
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	82.461,45 €	

- ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.209,45 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	81.252,00 €
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	4.125,20 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	189,54 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ	3.935,66 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (120%)	4.722,79 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	8.658,45 €

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. Αδυναμία καταβολής του φόρου κληρονομιάς

- Χαμηλά εισοδήματα, αναπηρία ποσοστού 74% και επιμέλεια τέκνου ανάπηρου εκ γενετής με διανοητική υστέρηση μη αναστρέψιμη.
- Προφανής αναντιστοιχία μεταξύ οφέλους και φόρου από την υπό κρίση κληρονομιά.

2. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ)

- Το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος επιτάσσει τη συμμετοχή των Ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη «ανάλογα με τις δυνάμεις τους», η επιβολή οποιουδήποτε φόρου προϋποθέτει την ύπαρξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου.
- Το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης, δη εισόδημα, περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές.
- Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος, η φοροδοτική ικανότητα συνίσταται στη δυνατότητα ενός προσώπου να καταβάλει τον φόρο, χωρίς να θίγεται το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσής του.

3. Συνδρομή συγγνωστής πλάνης ως προς τα νομικά και τα πραγματικά περιστατικά

- Άγνοια εννοιών «προσωρινής αξίας» και «οριστικής αξίας».

4. Λανθασμένος υπολογισμός της αξίας του κρινόμενου ακινήτου

- Μη χρήση από τη φορολογική αρχή συγκριτικού στοιχείου με χαμηλότερη αξία/τ.μ., δη του μεταβιβαζόμενου, με το υπ'αρ.-2002 συμβόλαιο πώλησης του συμβολαιογράφου
....., οικοπέδου εμβαδού 601 τ.μ. στο ΟΤ στη με τιμή 45,50 €/τ.μ., ήτοι 45,50 € x 601 τ.μ. ~ 27.338,00 €. Με το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο η αξία του κληρονομηθέντος από την

προσφεύγουσα οικοπέδου εμβαδού 869 τ.μ. θα προσδιοριζόταν σε 45,50 € x 869 τ.μ. = 39.539,50€.

➤ Το εν λόγω οικόπεδο βρίσκεται στην άκρη του χωριού και είναι τυφλό, καθώς ο δρόμος που φαίνεται στο σχέδιο δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, ενώ η πρόσβαση στο οικόπεδο είναι εφικτή από τα όμορα οικόπεδα.

5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου

➤ Το άρθρο 102 του Ν. 2961/2001 ορίζει 10ετή παραγραφή, ενώ ο προκείμενος έλεγχος κληρονομιάς έλαβε χώρα κατά το έτος 2015, ήτοι μετά την παρέλευση 11 ετών από το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

1 & 2. Ως προς τους ισχυρισμούς περί νομικής πλημμέλειας ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ), καθώς και περί αδυναμίας καταβολής του φόρου κληρονομιάς

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, νομολογιακά (ΟλΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι

συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

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 παρ. 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, με βάση την αρχή της νομιμότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται τόσο από τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 5 και 6 του Ν. 2961/2001, που ορίζουν το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς, καθώς και το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όσο και των άρθρων 9 και 10, που ορίζουν τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως κληρονομαίων στοιχείων.

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, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ) και περί στέρησης της φοροδοτικής ικανότητας προβάλλονται αλυσιτελώς, και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί συνδρομής συγγνωστής πλάνης ως προς τα νομικά και τα πραγματικά περιστατικά

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «1. *Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης, περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του*

νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ1567-1573), για να θεωρηθεί η ανωτέρω πλάνη ως ουσιώδης, θα πρέπει να αποδειχθεί ότι ο κληρονόμος, αν γνώριζε την αληθινή κατάσταση και τα πραγματικά περιστατικά, δεν θα επιχειρούσε την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον έτσι όπως τη διατύπωσε και την υπέβαλε, με το αντικειμενικό κριτήριο της εκτίμησης του μέσου (έμφρονος) ανθρώπου. Περαιτέρω, πλάνη περί το δίκαιο ή νομική πλάνη είναι εκείνη που περιστρέφεται γύρω από την νομική έννοια κάποιου όρου ή τις νομικές συνέπειες ή η εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον προσήκοντα κανόνα δικαίου, με αποτέλεσμα το περιεχόμενο της φορολογικής δήλωσης να επιφέρει έννομες συνέπειες διάφορες εκείνων που ήθελε ο δηλών με τη δήλωσή του, χωρίς να ασκεί επιρροή αν η σχετική διάταξη είναι ασαφής ή όχι.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ισχυρίζεται τη συνδρομή συγγνωστής πλάνης περί τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις και εξηγήσεις, καθώς και περί τα νομικά περιστατικά, περιοριζόμενη στην επίκληση άγνοιας της εννοιολογικής σημασίας της «προσωρινής» και της «οριστικής» αξίας. Σε κάθε περίπτωση δεν έχει προβεί στην ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς, ώστε να τίθεται θέμα πλάνης περί τα πράγματα ή περί το δίκαιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής συγγνωστής πλάνης ως προς τα νομικά και τα πραγματικά περιστατικά απορρίπτεται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου

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 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

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 : «A'. Αγοραία αξία Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων 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 πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. B' 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... 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... 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, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: α) ομοειδή, με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, ήτοι να χρησιμοποιούνται ακίνητα που μοιάζουν ως προς το είδος, τη μορφή και την προοριζόμενη χρήση και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σ' αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση

αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ. 367-369).

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2004 απεβίωσε ο του – Α.Φ.Μ.
- Στις-2004, η εκ διαθήκης κληρονόμος (τέκνο) του θανόντος, του – Α.Φ.Μ. υπέβαλε – μετ' άλλων συγκληρονόμων της – στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ./2004 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ – / 2004), δηλώνοντας ως κληρονομαία στοιχεία ακίνητα στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού, μεταξύ των οποίων και οικόπεδο, εμβαδού 869 τ.μ., στο Ο.Τ., με δηλωθείσα (αγοραία) αξία εκ 5.100,51 €.
- Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (ελεγκτικής αρχής), διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κληρονομιάς, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για το ανωτέρω ακίνητο δηλώθηκε μικρότερη αγοραία αξία (εκ 5,87 € / τ.μ. περίπου), σε σύγκριση με την αξία έτερων ακινήτων που μεταβιβάστηκαν με αντάλλαγμα κατά το ίδιο έτος, στην ίδια περιοχή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., για τον προσδιορισμό της αξίας του εν λόγω ακινήτου χρησιμοποιήθηκαν τα κάτωθι συγκριτικά στοιχεία:

α) το υπ' αρ. οικόπεδο, στο Ο.Τ. στη, εμβαδού 334 τ.μ., μεταβιβασθέν στις-2004, προς 70,29 € / τ.μ., δη με αξία 23.476,86 € (ΦΜΑ-2004).

Στην ανωτέρω έκθεση επισημαίνεται ότι το κρινόμενο προσομοιάζει του συγκριτικού, τόσο ως προς το χρόνο φορολογίας, όσο και ως προς τη θέση, διότι βρίσκεται σε πολύ κοντινή απόσταση με αυτό, περίπου 107 μ.

β) οικόπεδο στη, εμβαδού 656 τ.μ., μεταβιβασθέν στις-2004 σε ποσοστό 20,29% προς 70,29 € / τ.μ., δη με αξία 9.355,76 € (ΦΜΑ-2004).

Στην έκθεση επισημαίνεται ότι το κρινόμενο ακίνητο προσομοιάζει του συγκριτικού τόσο ως προς

το χρόνο φορολογίας, όσο και ως προς τη θέση.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αγοραία αξία του υπό κρίση οικοπέδου προσδιορίστηκε σε 61.082,01 € (70,29 € / τ.μ. x 869 τ.μ.).

➤ Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό ης αγοραίας αξίας του κρινόμενου οικοπέδου τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 10 του Ν. 2961.2001, κάνοντας χρήση ομοειδών (οικόπεδα) και πρόσφορων (χρονικά και τοπικά) συγκριτικών στοιχείων, χωρίς να προβάλλονται επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από την προσφεύγουσα που να καταρρίπτουν την ορθή επιλογή αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου τρόπου υπολογισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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*».

Επειδή, το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ορίζει ότι : «*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, το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει ότι : «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...*».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «*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...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κεφαλαίου
- Βάσει του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του Ν. 2961/2001, η παραγραφή του δικαιώματος Δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομιάς, για την υποβληθείσα υπ' αρ.-/2004 (Θ –-/2004) δήλωση, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις, έληγε το πρώτον στις 31-12-2014.
- Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014, η ανωτέρω παραγραφή παρατάθηκε έως τις 31-12-2015, ακολούθως, συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 έως τις 31-12-2016.
- Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης στις-2016 και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στις-2016, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2004) 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-2004, αρ. φακέλου Θ-...../2004)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	3.935,66 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	4.722,79 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	8.658,45 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).