



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **08-07-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **807**

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** του του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2001)** της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2001)** της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από **.....-2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από **.....-2016 Εισήγηση 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** του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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

διαφορά κύριου φόρου εκ **6.753,53 €** πλέον πρόσθετου φόρου εκ **8.104,23 €**, δη σύνολο εκ **14.857,75 €**, λόγω μη δήλωσης στην κληρονομική του μερίδα συγκεκριμένου ακινήτου και ως εκ τούτου υποβολής ανακριβών δηλώσεων φόρου κληρονομιάς. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2016 (Α.Τ.Β.-2016) χρηματικό κατάλογο.

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., στις-2001 απεβίωσε η του, ορίζοντας – μεταξύ άλλων – και τον προσφεύγοντα ως κληρονόμο της, δυνάμει των υπ' αρ.-1990 και-1998 δημόσιων διαθηκών του συμβολαιογράφου

Με την υπ' αρ.-2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), δηλώθηκαν – μεταξύ άλλων κληρονομιών στοιχείων έτερων κληρονόμων της του – από τον προσφεύγοντα τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία και προέκυψε ο παρακάτω φόρος κληρονομιάς, που βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ' αρ.-2002 χρηματικό κατάλογο. (Α.Τ.Β.-2002).

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό 1/16 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 105,8 τ.μ., μετά παταρίου 150 τ.μ. και υπογείου αποθήκης 150 τ.μ., με πρόσοψη σε δρόμο (.....) και ποσοστό 77,54%ο σε οικόπεδο εμβαδού 502,85 τ.μ., επί της οδού, στη	17.981.783 δρχ
2.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 17,36 τ.μ., με πρόσοψη σε πρασιά και ποσοστό 4,20%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	4.518.877 δρχ
3.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 16,38 τ.μ., με πρόσοψη σε πρασιά και ποσοστό 3,90%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	4.263.779 δρχ
4.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 17%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
5.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 45,325%ο σε οικόπεδο, εμβαδού 905,60 τ.μ., επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας).	0 δρχ
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣΥ	26.764.439 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/50)	535.289 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	27.299.728 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Ν.2891/2001 Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	3.159.946 δρχ

Με την υπ' αρ.-2002 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), διευκρινίστηκε από τον προσφεύγοντα ότι η δηλωθείσα αποθήκη, εμβαδού 150 τ.μ. επί της οδού, στη αποτελεί αυτοτελή οριζόντια ιδιοκτησία, με ποσοστό

συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 25%. Η δήλωση κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως άνευ αντικειμένου και δεν προέκυψε φόρος.

Με την υπ' αρ.-2003 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), η προσφεύγων δήλωσε τα παρακάτω ακίνητα στην περιοχή (.....) του Δήμου Νομού, χαρακτηρισμένα ως κοινόχρηστος χώρος πρασίνου δυνάμει του ΠΔ 15/1/1983 (ΦΕΚ 58ΤΔ14/3/1983), και ως εκ τούτου τελούντα σε αναβολή φορολογίας:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
2.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
3.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
4.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
5.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1,5 παλαιού στρέμματος που αντιστοιχεί σε 2.400 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
6.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
7.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
8	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που	0 δρχ

	αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	0 δρχ

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι με την υπ'αρ.-1990 δημόσια διαθήκη της η κληρονομουμένη του κατέλιπε στον προσφεύγοντα και ένα γραφείο, εμβαδού 17,21 τ.μ., με αρ. 5, στο μεσοπάτωμα της προαναφερθείσας οικοδομής επί της οδού, στη, που δεν δηλώθηκε στην κληρονομική του μερίδα. Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε – αντικειμενικώς – την αξία του παραπάνω κληρονομιαίου στοιχείου (ακινήτου) κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου της του στις-2001) – θεωρώντας ως ειλικρινείς τις αξίες των λοιπών ακινήτων που δηλώθηκαν -, καθώς και τον αναλογούντα φόρο κληρονομιάς, βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 1 παρ. 5 του Ν. 2892/2001, ως εξής:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου
1.	Ποσοστό 1/16 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 105,8 τ.μ., μετά παταρίου 150 τ.μ. με πρόσοψη σε δρόμο (.....) και ποσοστό 77,54%ο σε οικόπεδο εμβαδού 502,85 τ.μ., και υπογείου αποθήκης 150 τ.μ., ποσοστό 25%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	17.981.783 δρχ
2.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 17,36 τ.μ., με πρόσοψη σε πρασιά και ποσοστό 4,20%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	4.518.877 δρχ
3.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 16,38 τ.μ., με πρόσοψη σε πρασιά και ποσοστό 3,90%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	4.263.779 δρχ
4.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 17%ο στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
5.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 45,325%ο σε οικόπεδο, εμβαδού 905,60 τ.μ., επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
6.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
7.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων	0 δρχ

	που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	
8.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
9.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1.000 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
10.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 1,5 παλαιού στρέμματος που αντιστοιχεί σε 2.400 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
11.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
12.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
13.	Ποσοστό ¼ εξ αδιαιρέτου αγρού, έκτασης 2 παλαιών στρεμμάτων που αντιστοιχούν σε 3.200 τ.μ., στη θέση «.....», στην περιοχή (.....) (πρώην στρατόπεδο) Δήμου Νομού (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
14.	Γραφείο, εμβαδού 17,21 τ.μ., με αριθμό, στο μεσοπάτωμα οικοδομής επί της οδού στη	7.266.163 δρχ
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	34.030.602 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/50)	680.612 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	34.711.214 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Ν.2891/2001 Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	4.642.243 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ βάσει δηλώσεων	3.159.946 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ	1.482.297 δρχ
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (120%)	1.778.756 δρχ

	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	3.261.053 δρχ
		ή 9.570,22 €

Ο προσφεύγων, 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. Οι χώροι του μεσοπατώματος της οικοδομής επί της οδού στη, ως κοινόχρηστοι και κοινόκτητοι, δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου

- Ως συνάγεται από τα άρθρα 1002 του Α.Κ. και 1 του Ν. 3741/1929, που προβλέπουν την αποκλειστική (χωριστή) κυριότητα επί ορόφου ή τμήματος ορόφου, οποιοδήποτε μέρος ακινήτου, που δεν ορίστηκε έγκαιρα και ρητά, διά του συστατικού της οροφοκτησίας τίτλου, ότι αποτελεί αντικείμενο αποκλειστικής κυριότητας κάποιου συνιδιοκτήτη, υπάγεται αυτοδικαίως στα αντικείμενα της αναγκαστικής συγκυριότητας επί του εδάφους και θεωρείται κοινόκτητο και κοινόχρηστο μέρος του ακινήτου.
- Οι κοινόκτητοι και κοινόχρηστοι χώροι οικοδομής δεν είναι δεκτικοί κυριότητας, ούτε πρωτότυπου τρόπου κτήσης κυριότητας λόγω τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας (κατά πάγια νομολογία, είναι αδύνατη η χρησικτησία χώρου οικοδομής, για τον οποίο δεν έχει συσταθεί οριζόντια ιδιοκτησία).
- Δυνάμει του υπ' αρ./1963 συμβολαίου περί Κανονισμού Οριζοντίου Ιδιοκτησίας Οικοδομής κατά τις διατάξεις του Ν. 3741/1919 του συμβολαιογράφου,, καθώς και του υπ' αρ./1967 συμβολαίου σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας επί διηρημένων και αυτοτελών τμημάτων πολυορόφου οικοδομής άπαντες οι χώροι της οικοδομής υπήχθησαν στις διατάξεις του Ν. 3741/1919 και των άρθρων 1002 και 1117 του Α.Κ..
- Αντιθέτως, για το μεσοπάτωμα της οικοδομής, με εξαίρεση κάποιους ρητά αναφερόμενους ως διηρημένους αυτοτελείς βοηθητικούς χώρους ισογείων καταστημάτων, δη παρακολουθήματα αυτών (πατάρια), δεν συστάθηκε οριζόντια και αυτοτελής ιδιοκτησία, και ως εκ τούτου, αποτελεί αυτοδικαίως κοινόχρηστο και κοινόκτητο χώρο.
- Στην προκειμένη περίπτωση, οι χώροι του μεσοπατώματος, που αναφέρονται στη διαθήκη ως «γραφεία» αρ. 3 και 5 δεν αποτελούν παρακολούθημα (πατάρι) κανενός ισογείου καταστήματος, και κατά συνέπεια είναι κοινόκτητοι και κοινόχρηστοι χώροι της οικοδομής.

2. Μη νόμιμη επαγωγή των κληρονόμων στους κοινόχρηστους και κοινόκτητους χώρους

- Η κληρονομική διαδοχή αποτελεί παράγωγο και όχι πρωτότυπο τρόπο κτήσης κυριότητας, κατά συνέπεια ο διαθέτης πρέπει να είναι κύριος του περιουσιακού στοιχείου που καταλείπει ως κληρονομιά, προκειμένου να χωρεί νόμιμη επαγωγή των κληρονόμων σε αυτό.
- Ο κοινόχρηστος χώρος οικοδομής δεν έχει νομική αυτοτέλεια και δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο δυνάμενο να μεταβιβασθεί και να αποτελέσει αντικείμενο επιβολής φόρου περιουσίας (π.χ. κληρονομιών).
- Στην προκειμένη περίπτωση η θανούσα, κατά το χρόνο σύνταξης της διαθήκης, γνώριζε ότι δεν είχε την κυριότητα των «γραφείων» του μεσοπατώματος, καθόσον δεν μπορούσε να τα κληρονομήσει από τον δικαιοπάροχό της, ούτε να καταστεί κυρία με χρησικτησία (τακτική ή έκτακτη) και ότι, συνεπώς, αυθαιρετεί.
- Το πραγματικό εμβαδό του υπ'αρ. γραφείου του μεσοπατώματος είναι 17,21 τ.μ. και όχι 29,12 τ.μ., ως λανθασμένα κατέγραψε στη διαθήκη της η θανούσα, συμπεριλαμβάνοντας παράνομα, διηρημένο βοηθητικό χώρο, δη παρακολούθημα (πατάρι) ισογείου καταστήματος της οικοδομής, ιδιοκτησίας τρίτου, δη της του, η οποία άσκησε σχετική αγωγή και δικαιώθηκε με την υπ'αρ. /1992 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου και την υπ'αρ. /1993 απόφαση του Εφετείου

3. Αυθαίρετη νομή κοινόχρηστου χώρου

- Ο οικοπεδούχος (της οικοδομής επί της οδού), τον οποίο κληρονόμησε ως καθολική διάδοχος η σύζυγός του, ως και η ίδια η μετέπειτα θανούσα, είχαν διαμορφώσει αυθαίρετα τους χώρους του μεσοπατώματος σε γραφεία, συμπεριλαμβανομένων και των υπ' αρ. 3 και 5, και τα εκμεταλλεύονταν μισθωτικά, υπό την ανοχή της συνιδιοκτησίας της οικοδομής, λόγω άγνοιας ή σεβασμού. Οι ανωτέρω γνώριζαν ότι δεν ήταν κύριοι των χώρων αυτών, καθώς και ότι η κατοχή τους δεν δύναται να οδηγήσει σε κτήση κυριότητας διά τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας.

4. Πλημμελής αιτιολογία του φύλλου ελέγχου

- Η φορολογική αρχή, στην έκθεση ελέγχου, συνομολογεί ότι ο προσφεύγων δεν είναι κύριος, αλλά νομέας των χώρων του μεσοπατώματος.
- Οι χώροι του μεσοπατώματος δεν είναι επίδικοι, αλλά ανήκουν, βάσει της συστατικής πράξης, στο σύνολο της συνιδιοκτησίας της οικοδομής.
- Αόριστη και νομικώς αβάσιμη η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι κατά κοινή πρακτική επί επιδίκων ακινήτων, υπόχρεος είναι ο νομέας τους.
- Κακώς η φορολογική αρχή επικαλείται το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 ότι αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς είναι κάθε μορφής περιουσία που μεταβιβάζεται, καθόσον εν προκειμένω οι κοινόχρηστοι χώροι οικοδομής δεν μεταβιβάζονται και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου περιουσίας.

➤ Νόμω αβάσιμη η διαπίστωση της υπηρεσίας ότι οι χώροι μισθώθηκαν στο παρελθόν και από τον προσφεύγοντα, αποφέροντας εισόδημα που δηλώθηκε και φορολογήθηκε, και ως εκ τούτου πρέπει να περιληφθούν σε δήλωση φόρου κληρονομιάς, καθώς διαπλέκονται εσφαλμένως οι φορολογίες εισοδήματος και κεφαλαίου. Συγκεκριμένα, μίσθωση δύναται να συναφθεί και παρά μη κυρίου, εφόσον δεν αντιτίθεται ο ιδιοκτήτης και ο προσφεύγων, ως αυθαίρετος νομέας κοινόχρηστου χώρου παρέβη τον κανονισμό τη συστατική πράξη της οικοδομής, οφείλοντας εξηγήσεις στους λοιπούς συνιδιοκτήτες της, και όχι στη φορολογική αρχή. Σήμερα, δε, οι χώροι αυτοί είναι κενοί και δεν δύνανται να μισθωθούν για αντικειμενικούς λόγους.

5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 120%

➤ Παρήλθε δεκαετία από τη λήξη του επόμενου έτους της υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς και το δικαίωμα του Δημοσίου παρεγράφη.

1 & 2 & 3. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη δυνατότητας μεταβίβασης αιτία θανάτου των χώρων του μεσοπατώματος της οικοδομής επί της οδού στη, ως κοινόχρηστων και κοινόκτητων, και επιβολής φόρου κληρονομιάς γι αυτούς, και κατά συνέπεια μη νόμιμης επαγωγής των κληρονόμων σε αυτούς, καθώς και αυθαίρετης νομής τους

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 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 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, βάσει του ανωτέρω άρθρου, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ κατ' εξαίρεση υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, οι οποίες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) εκείνες για τις οποίες εκ του νόμου αυτοδίκαια και υποχρεωτικά μετατίθεται ο χρόνος (άρθρο 7 του Ν. 2961/2001 και β) εκείνες για τις οποίες η μετάθεση του χρόνου είναι δυνατή και χορηγείται με σχετική απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (αρ. 8 του Ν. 2961/2001).

Επειδή, το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: ... β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Τοπακιτζιάν Μαρία – Μαυρίδου Δέσποινα, *Αμφιβολία για το κληρονομικό δικαίωμα, χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, σε περίπτωση άγνοιας θανάτου του κληρονομούμενου*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τεύχος 1506, 2013), στο άρθρο 7 και 8 του ανωτέρω νόμου μνημονεύεται αρχικώς η επιδικία ως η συνήθης περίπτωση αμφισβήτησης του κληρονομικού δικαιώματος, χωρίς να γίνεται αποκλειστική και περιοριστική αναφορά σ' αυτή, ενώ η διατύπωση της διάταξης διευρύνεται στη συνέχεια και αναφέρεται σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία ο κληρονόμος δεν βρίσκεται στη νομή των κληρονομιών στοιχείων. Σε αυτή την περίπτωση, η φορολογική υποχρέωση θα πρέπει να γεννιέται όταν τα κληρονομιαία περιέλθουν στη νομή του υπόχρεου.

Επειδή, επιπροσθέτως, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 1133/2011, 2623/2008 ΣΤΕ, ΔΠΡ Θεσσαλ 4862/1999), ότι αυτός που επικαλείται ότι δεν βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και τον εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομιάς δικαιώματά του.

Επειδή, το άρθρο 974 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (κατοχή) είναι νομέας του, αν ασκεί την εξουσία αυτή με διάνοια κυρίου».

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο δύο είναι τα στοιχεία της έννοιας της νομής: α) το υλικό ή σωματικό στοιχείο (corpus), δηλ. η φυσική εξουσίαση του πράγματος, που λέγεται ειδικότερα κατοχή, τη φυσική αυτή εξουσίαση (κατοχή) β) το ψυχολογικό στοιχείο (animus), δηλ. η πρόθεση (διάνοια) του νομέα να συμπεριφέρεται ως κύριος ή ως φορέας άλλου εμπράγματος δικαιώματος. (Ιωάννης Γ. Δεληγιάννης, *Εισηγήσεις Αστικού Δικαίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1989, σελ. 162). Στην περίπτωση, δε, που ο νομέας γνωρίζει ή από βαριά αμέλεια αγνοεί ότι δεν δικαιούται τη νομή τελεί υπό κακή πίστη, ενώ αν έχει την πεποίθηση ότι διαθέτει το δικαίωμα νομής, λογίζεται ως καλόπιστος. (Κωνσταντίνος Αν. Βαβούσκος, *Εμπράγματον Δίκαιον*, στ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1986, σελ. 70).

Επειδή, το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Η νομή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, (Μαυρίδου Χρυσούλα – Καρύμπαλη Τσίππσιου Γιαννούλα, *Αποδοχή και Αποποίηση Κληρονομιάς*, Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 4-5) (Κούσουλας Χρίστος, *Νομή και κληρονομική διαδοχή*, Θεσσαλονίκη, 1996 σελ. 153) (Παπαστερίου Δημήτριος, *Εγχειρίδιο Εμπράγματος Δικαίου, Κατοχή – Νομή*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2001, σελ. 108), η νομή μεταβαίνει αυτοδίκαια στους κληρονόμους του νομέα, υπό την προϋπόθεση ότι ο κληρονομούμενος είχε τη νομή κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, καθώς και ότι επήλθε η κληρονομική διαδοχή, χωρίς να απαιτείται η κτήση της φυσικής εξουσίας από τον κληρονόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΜΠρΑθ 3948/2014, ΑΠ 849/2007, ΑΠ 1526/2006), από την ανωτέρω διάταξη (983 ΑΚ) συνάγεται ότι ο κληρονόμος και χωρίς να αποκτήσει τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιαίων πραγμάτων, ακόμη δε και χωρίς να έχει γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς και των αντικειμένων αυτής, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ως νομέας αυτών, διαδεχόμενος ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής και τα εξ αυτής δικαιώματα. Τούτο ασφαλώς δεν σημαίνει πως ο κληρονόμος αποκτά αυτομάτως τη φυσική εξουσία πάνω στα πράγματα της κληρονομιάς, αλλά ότι ο νόμος του αναγνωρίζει την ιδιότητα του νομέα με όλες τις έννομες συνέπειες που πηγάζουν από αυτήν, προσπορίζει δηλαδή σε αυτόν τη νομική θέση που είχε ο κληρονομούμενος ως προς το πράγμα, κατοχυρώνοντας του κυρίως τη νομική προστασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 984 επ. ΑΚ. Προϋποθέσεις δε γι' αυτήν τη μεταβίβαση είναι αφενός η κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου νομή του πράγματος εκ μέρους αυτού και αφετέρου η κατά τον ίδιο χρόνο στο πρόσωπο του διαδόχου στη νομή, ύπαρξη της

ιδιότητας του αληθούς κληρονόμου είτε εκ διαθήκης είτε εξ αδιαθέτου. Η μεταβίβαση της νομής επέρχεται είτε καλής πίστεως είτε κακής πίστεως νομέας ήταν ο κληρονομούμενος.

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 29 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 5 Ν. 2892/2001 (ΦΕΚ 46 Τ. Α' / 09-03-2001) και ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου (χρόνο φορολογίας), όριζε ότι οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες, για καθεμιά από τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Για τους δικαιούχους δε της Β' κατηγορίας, μεταξύ αυτών και των συγγενών εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλάγιου ορίζεται η ακόλουθη φορολογική κλίμακα

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλίμακια (σε δρχ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε δρχ)	Φορολογητέα περιουσία (σε δρχ)	Φόρος που αναλογεί (σε δρχ)
5.000.000	-	-	5.000.000	-
13.000.000	10	1.300.000	18.000.000	1.300.000
45.000.000	20	10.800.000	72.000.000	12.100.000
Υπερβάλλον	35			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2001 απεβίωσε η του – Α.Φ.Μ., καταλείποντας, δια των υπ' αρ.-1990,-1998 και-2001 δημόσιων διαθηκών της, την περιουσία της (κινητή και ακίνητη) σε διάφορους κληρονόμους, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, του – Α.Φ.Μ.
- Με τις υπ' αρ.-2001,-2002 και-2003 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ο προσφεύγων δήλωσε τα κληρονομιαία στοιχεία του (ακίνητα) βάσει των ανωτέρω διαθηκών.
- Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στις ανωτέρω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και ένα γραφείο, εμβαδού 29,12 τ.μ. με αρ. στο μεσοπάτωμα της οικοδομής, επί της οδού στη, παρόλο που η διαθέτης ρητώς κατέλιπε τούτο σε αυτόν, διά της υπ' αρ.-1990 δημόσιας διαθήκης της.
- Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. πρωτ./2015 σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου, μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δίνοντάς του τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του, όπως και έπραξε.

- Η ανωτέρω ελεγκτική αρχή έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του ότι το εμβαδόν του ως άνω επίμαχου γραφείου είναι 17,21 τ.μ. και όχι 29,12 τ.μ. (δυνάμει της επικαλούμενης από αυτόν δικαστικής απόφασης) και αναπροσαρμόζοντας και διορθώνοντας την υπολογισθείσα αντικειμενική του αξία (μετά της αναλογούσας οικοσκευής) από 11.970.504 δρχ σε 7.411.486 δρχ.
- Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, αντικείμενο κληρονομιάς αποτελεί όχι μόνο η κυριότητα αλλά και η νομή (ως εμπράγματο δικαίωμα), η οποία μάλιστα η μεταβαίνει αυτοδίκαια στους κληρονόμους του νομέα, ακόμη κι αν δεν απέκτησαν τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιαίων ακινήτων, θεωρούνται κατά πλάσμα δικαίου ως νομείς αυτών, διαδεχόμενοι ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής, εφόσον ο κληρονομούμενος είχε τη νομή αυτών κατά το χρόνο θανάτου. Το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο το φέρουν οι κληρονόμοι.
- Στην προκειμένη περίπτωση το θέμα της ιδιοκτησίας επί του επίμαχου γραφείου τίθεται από τον προσφεύγοντα υπό αμφισβήτηση, με το αιτιολογικό ότι δεν κατέστη αυτοτελής και οριζόντια ιδιοκτησία κατά την έννοια των διατάξεων του Ν. 3741/1929 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα διά των προηγηθέντων συμβολαίων κανονισμού της οικοδομής και σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών, και ως εκ τούτου είναι κοινόχρηστος και κοινόκτητος χώρος, ανήκων στην αναγκαστική συγκυριότητα της οικοδομής μη δεκτικός κυριότητας (δια χρησικτησίας) ούτε μεταβίβασης αυτής (δια κληρονομιάς).
- Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί την κτήση και άσκηση της νομής επί του ανωτέρω γραφείου από την κληρονομούμενη, καθώς και την μεταβίβαση αιτία θανάτου της αυτής (της νομής) στον κληρονόμο της, Αντιθέτως, συννομολογεί ρητώς και ευθαρσώς ότι τόσο η ως άνω κληρονομούμενη όσο και ο ίδιος, μετά το θάνατό της, άσκησαν πράξεις (αυθαίρετης) νομής επί του υπό κρίση ακινήτου, ήτοι το εκμίσθωσαν και καρπώθηκαν το μίσθιο, δηλώνοντάς το ως εισόδημα και φορολογηθέντες γι αυτό.
- Σε κάθε περίπτωση, από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει, ούτε αποδεικνύεται απώλεια της νομής του υπό κρίση ακινήτου από την κληρονομούμενη, όσο και από τον κληρονόμο προσφεύγοντα, στον οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα, αυτή μετέλθε αυτοδίκαια μετά το θάνατό της, κτώμενης και της φυσικής εξουσίας επί του ακινήτου, εφόσον προέβη με θετικές του ενέργειες (εκμίσθωση) στην εκμετάλλευσή του.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη δυνατότητας μεταβίβασης αιτία θανάτου των χώρων του μεσοπατώματος της οικοδομής επί της οδού στη, ως κοινόχρηστων και κοινόκτητων, και επιβολής φόρου κληρονομιάς γι αυτούς, και κατά συνέπεια μη νόμιμης επαγωγής των κληρονόμων σε αυτούς, καθώς και αυθαίρετης νομής τους απορρίπτονται ως έωλοι, αυτοαναιρούμενοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς αιτιολογίας του φύλλου ελέγχου

Επειδή, το άρθρο 74 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι: «Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπειριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου, ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει τη διενέργεια επανελέγχου».

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου 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 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η

ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου, υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα

στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Δυνάμει της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., αναφορικά με κληρονομιά της του, που απεβίωσε στις-2001 (αριθμός φακέλου Θ –/2001), κατόπιν του υπ' αρ.-2013 εγγράφου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο ζητήθηκε, μεταξύ άλλων, η οίκοθεν φορολόγηση τριών αδήλων γραφείων
- Στην από-2016 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, αρχικώς (στο κεφάλαιο Α' «Γενικά-Διαπιστώσεις ελέγχου») παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, με αναφορά στο υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς, καθώς στη αιτία ελέγχου, δη τη μη δήλωση από τον προσφεύγοντα, ενός εκ των κληρονόμων βάσει διαθηκών της, στην κληρονομική του μερίδα του ανωτέρω αναλυτικώς περιγραφόμενου γραφείου.

Ακολουθεί η αναφορά των ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2961/2001 (κεφάλαιο Β') περί υπόχρεου σε δήλωση φόρου κληρονομιάς, προθεσμία υποβολής αυτής, αρμόδιας φορολογικής αρχής, δυνατότητας ελέγχου και συνεπειών αυτού.

Έπεται ο προσδιορισμός της κληρονομιαίας περιουσίας βάσει ελέγχου (κεφάλαιο Γ') και κατόπιν τούτου αφενός μνημονεύεται η κοινοποίηση στον προσφεύγοντα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, αφετέρου παρατίθενται οι ισχυρισμοί του ως και η (αιτιολογημένη) αποδοχή τους ή μη από την ελεγκτική αρχή.

- Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης υπ'αρ.-2016 πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπειριστατωμένη, πλήρης, ερειδόμενη στην από-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός τους προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας του φύλλου ελέγχου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, αυθαίρετος και αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 120%

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας

έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

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 72 (πρώην άρθρο 66) 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, 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 ... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 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 απέφευγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 5 του παραπάνω νόμου ορίζει ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων...».

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, σύμφωνα με τη θεωρία, (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα, 2013, σελ. 1854, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου κληρονομιών λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, που είχε υποβληθεί από τον υπόχρεο, παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, χωρίς να ασκεί επιρροή αν δήλωση ήταν εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη.

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1198/21-09-2011 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31.12.2011, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ...»

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του

προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη 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 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

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, 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, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2013 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 υπ' αρ.-2001 (Θ –-2001) δήλωση, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις-2001, έληγε το πρώτον στις 31-12-2011.
- Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 καθώς και της ΠΟΛ. 1198/21-09-2011, η ανωτέρω παραγραφή παρατάθηκε έως τις 31-12-2012, ακολούθως, συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 έως τις 31-12-2013. Μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου πριν την εκπνοή του έτους 2013, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου έλαβε παράταση για άλλα δύο χρόνια, κατά τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, δη έως τις 31-12-2015, και τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 έως τις 31-12-2016.
- Αντιστοίχως, παρατάθηκε η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο και επιβολή φόρου αναφορικά με τις υπ' αρ.-2002 και-2003 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, που υπέβαλε ή συνυπέβαλε μετ' άλλων κληρονόμων ο προσφεύγων στην προαναφερθείσα φορολογική αρχή.
- Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στις-2016, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή κύριου φόρου κληρονομιάς και πρόσθετου φόρου (λόγω ανακρίβειας) δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή (πρόσθετου) φόρου απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος φόρος	2.301.264 δρχ	6.753,53 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.761.517 δρχ	8.104,23 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	5.062.780 δρχ	14.857,75 €

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).