



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 10-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 463

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

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** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** της του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ.-2015 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1999)** της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2015)** της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της **από** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **κύριος φόρος εκ 8.464,77 €, πλέον πρόσθετου φόρου εκ 5.078,86 €, δη σύνολο φόρου εκ 13.543,63€, αναφορικά με την υπ' αρ.-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/1999).**

Η παραπάνω δήλωση υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμο (δυνάμει της με αριθμό-1990 δημόσιας διαθήκης του συμβολαιογράφου , η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ.-2000 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου) της αποβιωσάσης κατά την-1999 του – Α.Φ.Μ.

Συγκεκριμένα, με την υπ' αρ.-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε **χρηματικό ποσό εκ 24.185,05 €**, κατατεθειμένο σε λογαριασμό ταμιευτηρίου της κληρονομουμένης κατά το χρόνο θανάτου της (.....-1999).

Προηγήθηκε η υποβολή από την προσφεύγουσα στην ίδια φορολογική αρχή της υπ' αρ.-2001 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ –/1999), με την οποία δηλώθηκαν ακίνητα (διόροφη οικία μετά οικοπέδου και αγροί) στα, **συνολικής φορολογητέας αξίας εκ 5.042.783 δρχ (ή 14.799,07 €)**. Με βάση την ως άνω φορολογητέα αξία ο **φόρος** προσδιορίστηκε, δυνάμει της προβλεπόμενης - για την δ' κατηγορία βαθμού συγγένειας (εξωτικοί) - φορολογικής κλίμακας του Ν. 2579/1998 - σε **1.402.724 δρχ (ή 4.116,58 €)** και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή του Ν. 2579/1998 και Ν.2961/2001

- Βάσει του αρ. 7 περ. γ του Ν.Δ. 118/1973, ο χρόνος φορολογικής υποχρέωσης μετατίθεται στη λήξη της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβητήσεώς του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο, και ο κληρονόμος έχει την νομή των αντικειμένων κτήσεως.
- Βάσει του άρθρου 8 περ. α και β του Ν.Δ. 118/1973, ο χρόνος φορολογικής υποχρέωσης δύναται να μετατίθεται δι' αποφάσεως του οικονομικού εφόρου α) εάν τα αντικείμενα της κτήσεως κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου και ο υπόχρεος σε φόρο δεν έχει την νομή αυτών ή εάν τα αντικείμενα της κτήσεως κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο, και ο υπόχρεος σε φόρο έχει μεν την νομή αυτών, αδυνατεί ωστόσο να καταβάλει το φόρο, λόγω του ότι αποφέρουν μικρό ή καθόλου εισόδημα και β) εάν τα αντικείμενα της κτήσεως βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο γνώριζε την επαγωγή τους σε αυτόν λόγω κληρονομιάς εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών για την υποβολή της σχετικής δήλωσης
- Η περ. γ του άρθρου 7 του Ν.Δ. 118/1973 αναφέρεται μεν σε «επιδικία», ως τη συνήθη περίπτωση αμφισβήτησης του κληρονομικού δικαιώματος, αλλά περιλαμβάνει και κάθε άλλη περίπτωση που ο κληρονόμος δεν έχει τη νομή των κληρονομιαίων και εξ όλων των συνθηκών προκύπτει αμφιβολία περί το κληρονομικό του δικαίωμα, το οποίο ο ίδιος αγνοεί. Κατά συνέπεια, η φορολογική υποχρέωση γεννάται είτε όταν αρθεί η αμφιβολία, όταν δηλαδή καταστεί γνωστή και βεβαία η ύπαρξη, η αιτία και η έκταση του κληρονομικού δικαιώματος, είτε όταν τα κληρονομαία περιέλθουν στη νομή του υπόχρεου (ΣΤΕ 2449/2007).
- Με την υπ' αρ.-1990 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου , η προσφεύγουσα ορίσθηκε κληρονόμος κατά ψιλή κυριότητα σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της κληρονομουμένης, ενώ ο πατέρας της προσφεύγουσας ορίσθηκε κληρονόμος κατ'

επικαρπία στην ως άνω περιουσία. Μετά, δε, το θάνατο αυτού το έτος 1991, η προσφεύγουσα κατέστη κληρονόμος κατά πλήρη κυριότητα της περιουσίας της θανούσης.

➤ Η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε όταν κατέστη γνωστή και βεβαία η ύπαρξη, αιτία και έκταση του κληρονομικού δικαιώματος και τα κληρονομαία στοιχεία περιήλθαν στην νομή της, ήτοι στις-2012, ημερομηνία λήξης της υπό κρίση προθεσμιακής κατάθεσης και μεταφοράς των χρημάτων σε λογαριασμό ταμειευτηρίου (έως τότε, το εν λόγω κληρονομαίο στοιχείο, εφόσον δεν είχε περιέλθει στη νομή της, τελούσε σε επιδικία) ή άλλως στις-2013, ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού κληρονομητηρίου. Αυτές οι ημερομηνίες πρέπει να αποτελέσουν αφετηρία των πρόσθετων φόρων.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Πλημμελής η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης, λόγω αόριστης περιγραφής της ακολουθούμενης από τη Διοίκηση μεθοδολογίας

➤ Βάσει του αρ. 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία σαφή, ειδική, επαρκή και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, με τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων του νόμου για την έκδοσή της.

➤ Η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη, που στηρίζεται στη συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου, θα πρέπει να απορριφθεί, εφόσον η φορολογική αρχή δεν αναφέρει στην έκθεση σαφή και αποδεδειγμένα στοιχεία για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς.

3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης

➤ Με το αρ. 4 παρ. 1 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της ισότητας των πολιτών έναντι του νόμου, και η Διοίκηση οφείλει να ρυθμίζει με ίσο τρόπο όμοιες περιπτώσεις.

➤ Με το αρ. 5 παρ. 1 του Συντάγματος προστατεύεται η ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας και της συμμετοχής στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της χώρας.

➤ Με το αρ. 25 παρ. 1 εδ. δ του Συντάγματος σε συνδυασμό με το αρ. 6 της ΕΣΔΑ καθιερώνεται η αρχή της αναλογικότητας, που προϋποθέτει την προσφορότητα, την αναγκαιότητα και την αναλογία μεταξύ του περιορισμού και του επιδιωκόμενου σκοπού (κύρωση δυσανάλογη προς την παράβαση παραβιάζει την αρχή, ενώ νομοθετικοί περιορισμοί που υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο είναι αυθαίρετοι).

➤ Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απαιτεί τη διατήρηση της ισχύος της ευμενούς για τον καλόπιστο διοικούμενο πράξεως.

➤ Κατά παράβαση των ανωτέρω αρχών, η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετους φόρους, μολοντί το περιουσιακό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της προσφεύγουσας το έτος 2013

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής του Ν. 2579/1998 και Ν.2961/2001

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 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 δυννητική 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 γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις

ακόλουθες περιπτώσεις: α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα «πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου...».

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 κληρονομιαίων στοιχείων. Μια τέτοια περίπτωση είναι εκείνη κατά την οποία ο κληρονόμος αγνοεί το γεγονός του θανάτου του κληρονομούμενου ή και την έκταση του κληρονομικού του δικαιώματος και λόγω ιδιαίτερων συνθηκών προκύπτει αμφιβολία περί το κληρονομικό του δικαίωμα. Συγκεκριμένα, ο κληρονόμος δύναται να αγνοεί το θάνατο του κληρονομούμενου, είτε γιατί δεν είχαν εν ζωή καλές σχέσεις, είτε γιατί κατοικούσαν εν ζωή σε διαφορετικές χώρες ή ακόμα γιατί υπάρχει και δυσχέρεια προσδιορισμού των εξ αδιαθέτου κληρονόμων-πραγματικών δικαιούχων της κληρονομιάς και επέρχεται σύγχυση όταν οι ενδιαφερόμενοι είτε σπεύδουν να υποβάλλουν, ανεξαρτήτως τυχόν νομίμου δικαιώματός τους, δήλωση φόρου κληρονομιάς, είτε παραλείπουν να προβούν σε δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπως όταν αγνοούν ότι έχει μεσολαβήσει δήλωση αποποίησης των αμέσως προηγούμενων δικαιούχων. Σε αυτή την περίπτωση, η φορολογική υποχρέωση θα πρέπει να γεννάται είτε όταν αρθεί η αμφιβολία, όταν δηλαδή καταστεί γνωστή και βεβαία η ύπαρξη, αιτία και έκταση του κληρονομικού του δικαιώματος, είτε όταν τα κληρονομιαία περιέλθουν στη νομή του υπόχρεου.

Επειδή, με την απόφαση 2449/2007 του Συμβουλίου της Επικρατείας, που επικαλείται η προσφεύγουσα, έγινε δεκτό ότι η άγνοια του κληρονομικού δικαιώματος συνιστά κατ' αρχήν περίπτωση αμφισβήτησεως του δικαιώματος αυτού, κατά την έννοια της περιπτώσεως γ' του άρθρου 7 του Ν.Δ. 118/1973 και συνεπώς λόγο εκ του νόμου μεταθέσεως του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Ωστόσο, η ανωτέρω περίπτωση αφορούσε αμφισβήτηση του κληρονομικού δικαιώματος αυτού καθαυτού και όχι επιμέρους κληρονομικού αντικειμένου, ως στην εξεταζόμενη με την παρούσα απόφαση υπόθεση. Συγκεκριμένα, τίθεται θέμα άγνοιας του θανάτου του κληρονομούμενου και γενικότερα του κληρονομικού δικαιώματος, ενώ επιπλέον υπήρχε σύγχυση για τους πραγματικούς δικαιούχους της κληρονομιάς (ετεροθαλή αδέρφια, μη έχοντα σχέση μεταξύ τους και μη γνωρίζοντα το ένα την ύπαρξη του άλλου), δηλαδή υπήρχε άγνοια της επαγωγής και του λόγου αυτής

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 την εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομίας δικαιώματά του.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, (Μαυρίδου Χρυσούλα – Καρύμπαλη Τσίπτισιου 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, ΑΠ 202/2005), από την ανωτέρω διάταξη 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.

Επειδή, το άρθρο 1956 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : *«Το δικαστήριο της κληρονομιάς, ύστερα από αίτηση του κληρονόμου, του παρέχει πιστοποιητικό για το κληρονομικό του δικαίωμα και για την μερίδα που του αναλογεί (κληρονομητήριο)».*

Επειδή, το κληρονομητήριο δημιουργεί (μαχητό) τεκμήριο κληρονομικής ιδιότητας υπέρ των προσώπων που αναφέρονται σε αυτό (άρθρο 1962 ΑΚ, άρθρο 821 ΚΠολΔ), προς διευκόλυνση της νομιμοποίησης του κληρονόμου και των συναλλαγών του με τους τρίτους, με το να μπορεί ευχερώς

σαν ξεπερνά τη δυσπιστία τους αναφορικά με το κληρονομικό δικαίωμά του και διασφάλισης των τρίτων που συναλλάσσονται μαζί του.

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 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 σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, μετά την κατάργηση του άρθρου 9 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008, οποτεδήποτε κι αν υποβληθεί η φορολογική δήλωση για ακίνητα ή κινητά που αποκτώνται αιτία θανάτου, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Για απαιτήσεις που έχουν ως αντικείμενο χρηματικά ποσά, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά αυτά με τους τόκους που οφείλονται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του Π.Δ. 118/73, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 παρ. 9 Ν. 2579/88 (ΦΕΚ 31 Τ. Α' / 17-02-1998) και ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου, 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 Δ' κατηγορίας, μεταξύ αυτών των εξωτικών, η παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου ορίζει την ακόλουθη φορολογική κλίμακα

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Δ'

Κλίμακια (σε δρχ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε δρχ)	Φορολογητέα περιουσία (σε δρχ)	Φόρος που αναλογεί (σε δρχ)
1.035.000	-	-	1.035.000	-
13.965.000	35	4.887.750	15.000.000	4.887.750
45.000.000	50	22.500.000	60.000.000	27.387.750
Υπερβάλλον	60			

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-1999 απεβίωσε η του – Α.Φ.Μ.
- Σύμφωνα με την υπ' αρ.-1990 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου, που δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ.-2000 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η ανωτέρω κληρονομούμενη εγκατέστησε την προσφεύγουσα ως κληρονόμο κατά ψιλή κυριότητα σε όλη τη κινητή και ακίνητη περιουσία της, με επικαρπωτή εφ' όρου ζωής τον πατέρα της προσφεύγουσας, ο οποίος προαπεβίωσε της κληρονομούμενης, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να καταστεί μοναδική κληρονόμος κατά πλήρη κυριότητα
- Στις-2001, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ./1999 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ – / 1999), δηλώνοντας ως κληρονομαία στοιχεία ακίνητα (οικόπεδο μετά διορόφου οικίας και αγροτεμάχια στα). Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε με βάση τη φορολογική κλίμακα του Ν. 2579/1998 που προβλέπεται για τη δ' κατηγορία βαθμού συγγενείας, όπου υπάγονται και οι τρίτοι (εξωτικοί), ως κάτωθι:

υπ' αρ.-2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιών στοιχείων	5.042.783 δρχ
Αναλογούν φόρος	1.402.724 δρχ ή 4.116,58 €

- Στις-2015 η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ίδια φορολογική αρχή την υπ' αρ./2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ –/1999), με την οποία δήλωσε χρηματικό ποσό εκ 24.185,05 € (ή 8.241.056 δρχ), κατατεθειμένο στον υπ' αρ. βιβλιάριο ταμειυτηρίου της Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε με βάση τη φορολογική κλίμακα του Ν. 2579/1998 που προβλέπεται για τη δ' κατηγορία βαθμού συγγενείας.

υπ' αρ.-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
Φορολογητέα αξία κληρονομιαίου στοιχείου	8.241.056 δρχ
Φορολογητέα αξία κληρονομιαίου στοιχείου της υπ' αρ. .../2001 αρχικής δήλωσης	5.042.783 δρχ
Σύνολο φορολογητέας αξίας κληρονομιών στοιχείων	13.283.839 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος συνόλου φορολογητέας αξίας κληρονομιών στοιχείων	4.287.094 δρχ
Βεβαιωθείς κύριος φόρος φορολογητέας αξίας αρχική δήλωσης	1.402.724 δρχ
Υπόλοιπο κυρίου φόρου	2.884.370 δρχ ή 8.464,77 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης (60%)	1.730.622 δρχ ή 5.078,86 €
Σύνολο φόρου	4.614.992 δρχ ή 13.543,63 €

➤ Σύμφωνα με από-2015 έγγραφο του ανωτέρω τραπεζικού ιδρύματος, κατόπιν αίτησης της ιδίας της προσφεύγουσας, η αποβίωσασα κατά την ημέρα θανάτου της στις-1999 τηρούσε (ατομική) προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό λογαριασμού (πιστούμενο ήδη στο λογαριασμό με αριθμό11) κεφαλαίου 24.185,05 €.

- Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η προσφεύγουσα, εφόσον προέβη κατά το έτος 2001 στην υποβολή αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, γνώριζε την επαγωγή της κληρονομιάς στο

πρόσωπό της και το λόγο αυτής. Αναφορικά με την επικαλούμενη άγνοια του συγκεκριμένου κληρονομικού στοιχείου της προθεσμιακής κατάθεσης της κληρονομούμενης, τοιαύτη δεν αποδεικνύεται επαρκώς ούτε μπορεί να συναχθεί από τα πραγματικά περιστατικά (λόγω απόστασης ή μη επικοινωνίας με την κληρονομούμενη). Επιπροσθέτως, βάσει διαθήκης αποτελεί την μοναδική κληρονόμο της θανούσης, ενώ το κληρονομικό της δικαίωμα δεν τέθηκε υπό αμφισβήτηση από άλλους δικαιούχους της κληρονομιάς. Η δε έκδοση κληρονομητηρίου, όπως η ίδια αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή της, έγινε κατόπιν σχετικού αιτήματος της Τράπεζας Σε κάθε περίπτωση, δεν προκύπτει ούτε αποδεικνύεται απώλεια νομής της κληρονομούμενης από την υπό κρίση κατάθεση χρημάτων, ώστε να μπορεί να αμφισβητηθεί η κληρονομική διαδοχή της νομής του υπό κρίση κληρονομικού αντικειμένου. Επομένως, εκ των πραγματικών περιστατικών δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί επιδικία τόσο κατά τη στενή γραμματική ερμηνεία της έννοιας, όσο και τη διασταλτική - κατά τη νομολογία -ερμηνεία αυτής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του Ν. 2579/1998 και Ν.2961/2001 και περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στο χρόνο λήξης της αμφισβήτησης για το αντικείμενο της κτήσης και περιέλευσης αυτού σε γνώση της προσφεύγουσας, στερείται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δη πλημμελούς αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξης, λόγω αόριστης περιγραφής της ακολουθούμενης από τη Διοίκηση μεθοδολογίας

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 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.*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 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.

Η αιτιολογία, δε, 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, 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.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 3875/2008).

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, διοικητικός προσδιορισμός του φόρου διενεργείται σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση έχει τα αναγκαία προς το σκοπό αυτό στοιχεία, είτε από τη φορολογική του δήλωση είτε από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που έχει παράσχει ο φορολογούμενος, χωρίς να απαιτείται προηγούμενος έλεγχος. Αυτό βέβαια δεν αποκλείει τη λήψη υπόψη και άλλων στοιχείων που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, σε αντίθεση προς τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, που γίνεται αμέσως με βάση τη φορολογική δήλωση. Πάντως, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή προσδιορίσει το φόρο με βάση στοιχεία διαφορετικά από εκείνα που περιέχονται στη φορολογική δήλωση του φορολογουμένου, πρέπει να αιτιολογεί ειδικά την απόφασή της αυτή, αναφέροντας τα στοιχεία στα οποία θεμελιώθηκε ο κατά παρέκκλιση της φορολογικής δήλωσης, προσδιορισμός του φόρου, ενώ θα πρέπει να καλεί το φορολογούμενο να παράσχει εξηγήσεις και να υποβάλλει στοιχεία που τεκμηριώνουν τη θέση του (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 658)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η υπ' αρ.-2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2015) αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, περιλαμβάνοντας όλα τα απαραίτητα στοιχεία

υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου (στις διατάξεις του Ν. 2961/2001 περί επιβολής φόρου για την κτήση αιτία θανάτου του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου), δη το υποκείμενο του φόρου (στοιχεία κληρονόμου), το αντικείμενο του φόρου (περιγραφή του κληρονομιαίου στοιχείου), το χρόνο επαγωγής (χρόνο θανάτου). Επιπλέον, γίνεται επίκληση του νόμου και της φορολογικής αυτού κλίμακας, βάσει της οποίας προσδιορίζεται ο φόρος, ενώ στο σώμα της δήλωσης αναγράφεται η φορολογητέα αξία και ο αναλογούν φόρος, τόσο ο κύριος όσο και ο πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.

➤ Επιπροσθέτως, στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται μνεία των νόμων, οι διατάξεις των οποίων τυγχάνουν εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση και αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή της, επαναλαμβάνονται τα στοιχεία του υποκειμένου και του αντικειμένου φορολογίας, όπως και του κληρονομούμενου, ενώ αποτυπώνεται με σαφήνεια το ποσό της οφειλής (κύριος και πρόσθετος φόρος, σύνολο οφειλής).

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης ουδόλως είναι ανεπαρκής, ελλιπής ή ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπειριστατωμένη, πλήρης και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δη πλημμελούς αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξης, λόγω αόριστης περιγραφής της ακολουθούμενης από τη Διοίκηση μεθοδολογίας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης

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 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι : «*Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως*».

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. ... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

Επειδή, η ανωτέρω γενική - απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου - αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, που αναφέρεται στη διατήρηση υφιστάμενων καταστάσεων ή στην ικανοποίηση συγκεκριμένων προσδοκιών έρχεται σε σύγκρουση με άλλες διαστάσεις της αρχής του κράτους δικαίου, όπως της αρχής της νομιμότητας της διοίκησης και της υπεροχής του δημοσίου συμφέροντος, χρήζοντας σφαιρική και ποιοτική αξιολόγηση της κατάστασης σε κάθε περίπτωση.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει

ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

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.

Επειδή, με τον Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου) όριζε ότι : *«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 ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης...»*.

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : *«Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης...»*.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εδράζεται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας, που αποτελεί και την πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία της, κατ' εφαρμογή του νόμου και της νομολογίας.
- Συμφώνως προς την αρχή της νομιμότητας, η φορολογική αρχή, διά της εκδόσεως της προσβαλλόμενης πράξης προβαίνει στη βεβαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη και την εφαρμογή των ισχυόντων φορολογικών νόμων, χωρίς να τίθεται ζήτημα αιφνίδιας αλλαγής προσεγγίσεων από πλευράς Διοίκησης, κατόπιν αντίθετων θετικών ενεργειών της.
- Αναφορικά με την επιβολή προσαυξήσεων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, η φορολογική αρχή εφάρμοσε τον προβλεπόμενο από άρθρο παρ. 1 του Ν.2523/97 συντελεστή (1,5%)

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης είναι απορριπτέος ως έωλος, αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης-2015 και αρ. φακέλου Θ -/1999) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογική περίοδος: 2015

Κύριος Φόρος Κληρονομιάς	8.464,77 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης (60%)	5.078,86 €
Σύνολο Φόρου	13.543,63 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**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).