



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη 5/5/16

Αριθμός απόφασης: 425

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», κατά της υπ'αριθμ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αριθ. Φακέλου «.....») του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ.φακ. «.....») του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα και της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος «.....», φόρος ύψους 4.262,08€, και πρόσθετος φόρος 5.114,50€, συνολικά δε 9.376,58 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001, διότι, όπως προκύπτει από την από «.....» έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. «.....», προέκυψε διαφορά κατά τον υπολογισμό της αξίας κληρονομικής μερίδας που περιήλθε στην κυριότητα του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του θανόντος την «.....» πατέρα του, «.....», με βάση την υπ.αρ. «.....» εμπρόθεσμη δήλωση κληρονομιάς (αρ.φακ. «.....»), και δη της ψιλής κυριότητας 75/100 ενός διαιρετού τμήματος

οικοπέδου, έκτασης «.....» τμ, κείμενου στο «.....», του Δήμου «.....», του Νομού «.....» στο ΟΤ «.....» μετά της επ' αυτού παλαιάς πέτρινης ισόγειας οικίας εμβαδού «.....» τμ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη και είναι αντίθετη στο νόμο και ως εκ τούτου ακυρωτέα.
- Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του επίμαχου ακινήτου από την φορολογική αρχή κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας είναι εσφαλμένος, δεδομένου ότι τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη στερούνται ομοιότητας ή συνάφειας με το εν λόγω ακίνητο και συντρέχει περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα.
- Ότι είναι αντισυνταγματική η παράταση του χρόνου παραγραφής.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 :

1.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΜΗ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω μη επαρκούς αιτιολογίας και είναι ως εκ τούτου ακυρωτέα, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. «.....», η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντος και την επιβολή διαφοράς φόρου, με βάση την υποβληθείσα, από αυτόν, ως άνω αναφερόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση πράξη στερείται επαρκούς αιτιολογίας και είναι αόριστη δεν ευσταθεί, καθότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, αλλά και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω έκθεση ελέγχου συνιστά την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως την διαφορά φόρου σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

2.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΙΔΙΚΟΥ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι συντρέχει πλάνη περί τα πράγματα, καθόσον χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο ακίνητο που έχει μεγαλύτερη αξία από το επίδικο, επαγόμαστε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 1 του Ν 2961/2001** «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία» ορίζεται ότι «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που

αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 3** του ιδίου ως άνω νόμου «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν 2961/2001** ορίζεται «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 6** του ως άνω νόμου ορίζεται «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 10 του ν. 2961/2001** ορίζεται «Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Β. Αντικειμενική αξία...

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού. ...».

Επειδή, εφαρμογή έχει η **ΠΟΛ 1129/8-12-2004**, αλλά και οι **ΠΟΛ 1091/21-3-1996** και **ΠΟΛ 1079/27-7-2004**, σύμφωνα με τις οποίες ορίζεται «Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 και του άρθρου 10 του ν.δ.118/1973 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων

περιουσιακών στοιχείων πλησιοχώρων και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών ή από άλλα στοιχεία που είναι προσφορά και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας. Αν τα υπάρχοντα στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 του Ν 2961/2001** ορίζεται «1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομίας, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο. 2. Μεταξύ της κληρονομίας θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

"Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν 2961/2001** ορίζεται ότι «Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ'αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν: α) Τα έξοδα δημοσίευσης της διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίων και απογραφής της κληρονομίας. β) Τα έξοδα της δίκης για την κήρυξη του κληρονομουμένου ως αφάντου, που αναγνωρίζονται με δικαστικές αποφάσεις. γ) Τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κτήσης που γίνονται στην αλλοδαπή, κατά το ποσό που αυτά βαρύνουν τα περιουσιακά αυτής στοιχεία που φορολογούνται στην Ελλάδα και τα οποία αποδεικνύονται με την οικεία απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομία. δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομουμένου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, για έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσό διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών. Το ποσό αυτό μπορεί να αυξάνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. ε) Τα κληροδοτήματα που ορίζονται στο άρθρο 23.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 73** του ιδίου ως άνω νόμου: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση. ...». ενώ στο **άρθρο 74** του ως άνω νόμου προβλέπεται 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 εμπεριστατωμένη 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 76** του ιδίου ως άνω νόμου προβλέπει ότι: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία που συγκεντρώνονται, εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο επιπλέον αυτού που προκύπτει από τη δήλωση και του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 75. ...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. «.....» κατόπιν της υπ'αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. και, συγκεκριμένα, με την από «.....» έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στις «.....» απεβίωσε ο «.....», κάτοικος εν ζωή «.....» του Δήμου «.....» και, σύμφωνα με την ιδιόγραφη διαθήκη που δημοσιεύτηκε με τα υπ.αρ «.....» πρακτικά του Μον.Πρωτοδικείου Ιωαννίνων, άφησε κληρονόμο του τον υιό του-προσφεύγοντα. Ο ως άνω κληρονόμος υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. «.....» την υπ'αριθμ. «.....» δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν και φορολογήθηκαν τα αναφερόμενα σε αυτήν περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, μεταξύ των οποίων και η ψιλή κυριότητα 75/100 ενός διαιρετού τμήματος οικοπέδου, έκτασης «.....» τμ, κείμενου στο «.....», του Δήμου «.,.....», του Νομού «.....» στο ΟΤ «.....», μετά της επ'αυτού παλαιάς πέτρινης ισόγειας οικίας εμβαδού «.....»τμ

Κατά τον προσδιορισμό της αξίας της γης, η οποία βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, σύμφωνα με το μεικτό σύστημα, με συγκριτικά στοιχεία πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, προέκυψε διαφορά ανάμεσα στην δηλωθείσα και την υπολογισθείσα με τον ανωτέρω τρόπο αξία. Συγκεκριμένα, η δηλωθείσα αξία ανερχόταν σε 18.000,00€, ενώ η αγοραία αξία κατά το μεικτό σύστημα υπολογίστηκε στις 65.131,16€. Ως εκ τούτου, η παραπάνω αναφερόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς κρίθηκε ανακριβής και ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης υπ'αριθμ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο οριστικός προσδιορισμός της κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογητέας αξίας του επίδικου ακινήτου είναι εσφαλμένος, διότι τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη στερούνται οποιασδήποτε ομοιότητας ή συνάφειας με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν ευσταθεί.

Ειδικότερα, στην υπ.αρ. «.....» δήλωση φόρου κληρονομιάς, η αξία του επίδικου ακινήτου που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα και φορολογήθηκε ανερχόταν σε 42,83 ευρώ/τμ. Για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου, το οποίο υφίσταται εντός του Ο.Τ. «.....», και προς αποφυγή λανθασμένης κρίσης, η Δ.Ο.Υ. «.....» απέστειλε το αρ «.....» έγγραφο της στο Δήμο «.....» – Δ/ση Πολοδομίας, για να διαπιστωθεί η θέση του κρινόμενου οικοπέδου, η οποία με το υπ.αρ. «.....» έγγραφό της απάντησε ότι το Ο.Τ. «.....» υφίσταται εντός παλαιού οικισμού. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. «.....» προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου οικοπέδου, και εξέδωσε την υπ.αρ. «.....» προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και το υπ.αρ «.....» Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, τα οποία επιδόθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα, μαζί με την από «.....» έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου από την ελεγκτική αρχή αναλύεται στην ως άνω αναφερόμενη από «.....» έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, με την οποία υπολογίστηκε η αξία του επίδικου βάσει πρόσφορων

συγκριτικών στοιχείων πλησιόχωρου ομοειδούς ακινήτου και, συγκεκριμένα, ενός οικοπέδου, κείμενου εντός του παλαιού οικισμού (Ο.Τ. «....»), του Δ.Δ. «.....» του Δήμου «.....» του Νομού «.....», συνολικής έκτασης «....» τμ, το οποίο μεταβιβάστηκε στις 27/10/2004 προς 155,00€/τμ. Ο προσφεύγων, αντίθετα, δεν προσκομίζει, ούτε επικαλείται προσφορότερα συγκριτικά στοιχεία, τα οποία να αναιρούν τον ως άνω προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου από την φορολογική αρχή, αλλά την θεωρεί εσφαλμένη, ισχυριζόμενος ότι το ακίνητο που λήφθηκε ως συγκριτικό στοιχείο έχει πρόσωπο στην πλατεία της «....» και άρα μεγαλύτερη αξία, ενώ το επίδικο έχει πρόσωπο σε εσωτερικό κοινοτικό δρόμο, χωρίς όμως να εξειδικεύει περαιτέρω, και προσκομίζει, προς ενίσχυση του ισχυρισμού του, σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα. Ωστόσο, από το διάγραμμα αυτό προκύπτει ότι το επίδικο οικόπεδο συνορεύει με το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε, και σε κάθε περίπτωση βρίσκεται εντός του παλαιού οικισμού «....» του Δήμου «.....» του Νομού «.....». Επίσης, ισχυρίζεται ότι, προ της οικονομικής κρίσης, κάποιος δανειολήπτης, για να λάβει μεγάλο τραπεζικό δάνειο, δήλωνε μεγάλη αξία αγοράς, χωρίς αυτό να ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των ακινήτων, ισχυρισμοί οι οποίοι πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και ανυποστήρικτοι.

3.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΤΑΣΗΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι είναι αντισυνταγματική η παράταση του χρόνου παραγραφής πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος και ανυποστήρικτος, καθόσον :

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, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο **άρθρο 102 του Ν 2961/2001** : «1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 37§5 του ν. 4141/2013** ορίζεται «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 οικίες 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, σύμφωνα με τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου όταν έχει υποβληθεί ανακριβής δήλωση φόρου κληρονομιάς παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγραφόταν στις 31/12/2014 και, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την κείμενη νομοθεσία, παρατάθηκε για δύο έτη, εφόσον εκδόθηκε εντολή ελέγχου την 1/12/2014, απορριπτομένου ως αβάσιμου του σχετικού ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από «.....» και υπ.αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού	Είδος Φόρου	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό Φόρου για καταβολή
«.....»	Κληρονομιά	2004	9.376,58 €

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, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).