



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604521**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/11/2017

Αριθμός απόφασης 5703

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 7/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜκατοίκου ΑΙΓΑΛΕΩ,ΑΤΤΙΚΗΣ οδός Τ.Κ 12242 κατά της υπ' αριθ./20-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./20-3-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/3/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, τηςη 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 υπ' αριθ./20-3-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.563,42 €, πλέον 23.434,03 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Στις 8/9/2000 απεβίωσε οκαι κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους α), β)και γ) την προσφεύγουσαοι οποίοι υπέβαλαν την υπ. αρ./3-1-2002 εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσαν τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία.

1.Οικοπέδο έκτασης 6.759,16 τ.μ με ισόγεια οικία επιφάνειας 12 τ.μ στη θέσηστον οικισμότης Ν. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

2. Αγροτεμάχιο έκτασης 1.705,68 τ.μ με ελιές στη θέσηστον οικισμότης Ν. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο.

3. Αγροτεμάχιο έκτασης 4.942,04 τ.μ στη θέσηστον οικισμότης Ν. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με πρόσοψη σε αγροτική οδό και πλησίον της θάλασσας.

4. Αγροτεμάχιο έκτασης 2.406,39 τ.μ στη θέσηστον οικισμότης Ν. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με πρόσοψη σε αγροτική οδό.

Με βάση την υποβολή της δήλωσης η συνολική κληρονομητέα περιουσία ανήλθε σε 138.131,30 € και η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας σε $138.131,30 \times 3/8 = 51.799,24 \text{ €}$ όπου βεβαιώθηκε ο αναλογών φόρος εκ 2.608,48 €.

Στις 31/5/2012 διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ από την Δ.Ο.Υ ΑΙΓΑΛΕΩ το υπ. αρ./2012 δελτίο πληροφοριών με αίτημα τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου έκτασης 6.759,16 τ.μ με την κείμενη σε αυτό ισόγεια οικία 12 τ.μ που βρίσκεται στη θέσηστον οικισμότης Ν. ΚΕΡΚΥΡΑΣ. Η Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιόρισε την αγοραία αξία του οικοπέδου σε 135.183.200 δρχ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ με βάση την ανωτέρω αγοραία αξία του ως άνω ακινήτου καθόσον τα λοιπά κληρονομητέα ακίνητα προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 41 Ν 1249/82 σύμφωνα με τα ΑΑ ΓΗΣ) **κοινοποίησε στις 3/11/2016 στην προσφεύγουσα την υπ. αρ./2016** κλήση σε ακρόαση ,σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν 4174/2013 και προσωρινή πράξη διορθωτικού φόρου .

Η προσφεύγουσα κατέθεσε υπόμνημα ισχυριζόμενη ότι η υπόθεση έχει παραγραφεί και ότι ο υπολογισμός της αξίας του οικοπέδου είναι εσφαλμένος διότι λήφθηκε υπόψη μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο το οποίο δεν είναι πρόσφορο η πραγματική αξία του κρινόμενου είναι η δηλωθείσα δηλ. 23.477,62 € με την σημείωση ότι το ακίνητο έχει πρόσβαση σε κοινοτική οδό δεν είναι πλησίον της θάλασσας αλλά απέχει από αυτή 1500 μέτρα, είναι επικλινές, χωρίς θέα στη θάλασσα

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ διαβίβασε τα νέα στοιχεία της προσφεύγουσας στην Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ η οποία απάντησε ότι για την εκτίμηση του κρινόμενου δεν ελήφθη η απόσταση μόνο από την προσβάσιμη ακτή αλλά η απόσταση από την κοντινότερη ακτή σε ευθεία γραμμή.

Σημειώνεται δε ότι στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε πρόσκληση σύμφωνα με την ΠΟΛ 1006/2017 ώστε να υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 57-61 Ν 4446/2016 η οποία δεν ανταποκρίθηκε και η αρμόδια Δ.Ο.Υ προχώρησε στην έκδοση της κρινόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου. (Άρθρο 102 Ν 2961/2001).
2. Καταχρηστική η εκτίμηση και ο υπολογισμός της αξίας του κρινόμενου οικοπέδου .
3. Με την υποβολή της αρχικής δήλωσης ζητήθηκε άμεσα να γίνει έλεγχος ο οποίος αντί αυτού πραγματοποιήθηκε μετά από 15 χρόνια, χωρίς δικής της υπαιτιότητα.
4. Η επιβολή των φόρων μετά των προσαυξήσεων έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης.
5. Τις διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 παρ 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των δικαιωμάτων του ανθρώπου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχήςη κάθε 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 στοιχείο .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο .Μεταξύ της κληρονομιά θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου(αντικειμενικός προσδιορισμός)

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν 2961/2001 προθεσμία υποβολής της δήλωσης σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας αυτή υποβάλλεται α) μέσα σε έξι μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν 2961/2001 ο υπόχρεος κληρονόμος έχει την δυνατότητα να υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομητέα περιουσία στοιχεία τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 *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** .Στην κρινόμενη υπόθεση η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2012 και η αρμόδια Δ.Ο.Υ ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν 4098/2012, Ν 4141/2013 , Ν 4337/2015 και Ν 4446/2016 εξέδωσε την κρινόμενη πράξη την 20/3/2017 καθότι η απόφαση του ΣΤΕ 1738/2017 εκδόθηκε την 27/6/2017.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια)...

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη **το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου**, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την με αριθ./20-3-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 7/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜκατά της υπ' αριθ./20-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομίας έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ

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

Υπ. αρ./20/3/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .