



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 : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03-11-2017

Αριθ. απόφασης 5704

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(ΦΕΚΒ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ.πρωτ...../07-06-2017 ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Όσλο Νορβηγίας, κατά της με αριθ./20-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./20-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20-03-2017 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 με αριθ. πρωτ./07-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθ./20-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού **45.997,45€** (κύριος φόρος 22.563,42€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 23.434,03€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Στις 08-09-2000 απεβίωσε οκαι κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους τους: α) (σύζυγος), β) (τέκνο), και γ) τον προσφεύγοντα (τέκνο), οι οποίοι υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΑΛΕΩ την με αριθ./03-01-2002 εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-...../2000), με την οποία δήλωσαν τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία, που βρίσκονται στον οικισμό του Δήμου Εσπερίων της νήσου ΚΕΡΚΥΡΑΣ:

- 1)οικόπεδο έκτασης 6.759,16τ.μ με ισόγεια οικία επιφάνειας 12 τ.μ στη θέση,
- 2)αγροτεμάχιο έκτασης 1.705,68τ.μ με ελιές στη θέσημε πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο,
- 3)αγροτεμάχιο έκτασης 4.942,04τ.μ στη θέσημε πρόσοψη σε αγροτική οδό και πλησίον της θάλασσας,
- 4)αγροτεμάχιο έκτασης 2.406,39τ.μ στη θέσημε πρόσοψη σε αγροτική οδό.

Με βάση την υποβολή της δήλωσης η συνολική κληρονομητέα περιουσία ανήλθε σε 138.131,30€, η κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος σε: 138.131,30€ x 3/8=51.799,24€ και βεβαιώθηκε φόρος ποσού 2.608,48€, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2579/1998 κατηγορία Α'.

Στις 31-05-2012 διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ από την Δ.Ο.Υ ΑΙΓΑΛΕΩ το με αριθ./2012 δελτίο πληροφοριών με αίτημα τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου έκτασης 6.759,16τ.μ με την κείμενη σε αυτό ισόγεια οικία 12τ.μ, που βρίσκεται στη θέσηστον οικισμότου Δήμου Εσπερίων της νήσου ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Η Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιόρισε με συγκριτικά στοιχεία την αγοραία αξία του οικοπέδου σε 135.183.200δρχ., έναντι δηλωθείσας αξίας 8.000.000δρχ.

Η Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ εξέδωσε την με αριθ./28-09-2016 εντολή ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω αγοραία αξία του ως άνω ακινήτου, καθόσον τα λοιπά κληρονομητέα ακίνητα προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο, κοινοποίησε στις 03-11-2016 στον προσφεύγοντα την με αριθ./2016 κλήση σε ακρόαση, με σημείωμα διαπιστώσεων των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και κατέθεσε υπόμνημα ισχυριζόμενος 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 και η πραγματική αξία του κρινόμενου ακινήτου είναι η δηλωθείσα (8.000.000δρχ). Υποστηρίζει ότι το ακίνητο έχει πρόσοψη σε κοινοτική οδό, δεν είναι πλησίον της θάλασσας, αλλά απέχει από αυτή 1500 μέτρα, είναι επικλινές και χωρίς θέα στη θάλασσα.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαβίβασε με το με αριθ./29-11-2016 έγγραφό της τα νέα στοιχεία στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η οποία απάντησε ότι για την εκτίμηση του κρινόμενου δεν ελήφθη υπόψη μόνο η απόσταση από προσβάσιμη ακτή, αλλά εν γένει η απόσταση από την κοντινότερη ακτή σε ευθεία γραμμή.

Σημειώνεται δε ότι στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε πρόσκληση σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/2017, ώστε να υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016 στην οποία δεν ανταποκρίθηκε και η αρμόδια Δ.Ο.Υ προχώρησε στην έκδοση της με αριθ./20-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ημερ/νία επίδοσης 08-05-2017).

Σύμφωνα με τα στοιχεία του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., ως φορολογικός εκπρόσωπος του, έχει οριστεί ο, κάτοικος Αιγάλεω, οδός, Τ.Κ.12242.

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

1. Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001.
2. Να γίνει δεκτή ανάκληση της δήλωσης λόγω πλάνης, διότι το ακίνητο έκτασης 6.759,16τ.μ, ανήκε στον θανόντα σε ποσοστό 50% (πράξη αποδοχής κληρονομιάς με αριθ./06-03-2002 της συμβ/φου Αθηνών) και όχι 100% που δηλώθηκε.
3. Ο υπολογισμός της αξίας του πιο πάνω ακινήτου είναι εσφαλμένος, αφού ελήφθη υπόψη μόνο ένα συγκριτικό, το οποίο μειονεκτεί ως προς την απόσταση από τη θάλασσα, την έκταση του ακινήτου και τη μορφολογία του εδάφους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 τις διατάξεις της παρ.1 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 και

β) μέσα σε ένα έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος διέμενε στην αλλοδαπή, κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 64 του Ν. 2961/2001, οι προθεσμίες της παρ.1 του άρθρου 62 του Ν. 2961/2001 μπορούν να παραταθούν μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 του 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1,2 & 3 του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 επιτρέπεται η ανάκληση της δήλωσης φόρου κληρονομίας λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου. Η ανάκληση δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας.

Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει πριν από την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με νέα δήλωση, η οποία υποβάλλεται το αργότερο ένα έτος πριν από τη συμπλήρωση του χρονικού ορίου κατά το οποίο το δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος για επιβολή φόρου. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε Διοικητικού Δικαστηρίου.

Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε πριν από την επίδοση της πράξης ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με αιτιολογημένη απόφασή του, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.3 του Ν.4174/2013 και σε συνδυασμό με το άρθρο 72 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης

οποιοδήποτε 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 τις διατάξεις του άρθρου 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 ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της 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 .

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των υπό κρίση ακινήτων έλαβε υπόψη :

α) Τις απαντήσεις της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ ότι σύμφωνα με τις περισσότερες δηλώσεις μεταβιβάσεων ακινήτων που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. και αφορούν την τοποθεσίαπου βρίσκεται και το κρινόμενο οικόπεδο, η περιοχή βρίσκεται πλησίον της θάλασσας.

Όπως αναφέρθηκε ήδη για την εκτίμηση του κρινόμενου δεν ελήφθη υπόψη μόνο η απόσταση από προσβάσιμη ακτή, αλλά εν γένει η απόσταση από την κοντινότερη ακτή σε ευθεία γραμμή.

Συγκριτικό στοιχείο: δήλωση Φ.Μ.Α/2000 σύμφωνα με την οποία μεταβιβάστηκε οικόπεδο 1663,9τ.μ στην τοποθεσία500 μέτρα από την θάλασσα και η αξία του προσδιορίστηκε σε 20.000 δρχ/τ.μ.

Άρα αξία του κρινόμενου οικόπεδου: $6.759,16\tau.\mu \times 20.000\delta\rho\chi/\tau.\mu = 135.183.200\delta\rho\chi$

β) Την μη προσκόμιση άλλου πρόσφορου συγκριτικού στοιχείου από τον προσφεύγοντα, που να θεμελιώνει τους ισχυρισμούς του περί εσφαλμένου υπολογισμού της αξίας του κρινόμενου ακινήτου.

γ) Την υποβληθείσα δήλωση κληρονομίας στις 03-01-2002, (η δεκαετία εξέπνευσε την 31-12-2012), οπότε 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, ορθά εξέδωσε την κρινόμενη πράξη.

Επειδή παρόλα αυτά και σύμφωνα με το σκεπτικό (5) της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια), η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.· βλ. και το Ν. 4048/2012

«Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α' 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό (6) της απόφασης εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής:

«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 στον προσφεύγοντα την με αριθ./20-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

.Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόδοχή** της με αριθ. πρωτ./07-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθ./20-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

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

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ:/20-03-2017

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 αυτ.τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ