



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 9/11/2017

Αριθμός απόφασης 5802

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 22/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α)ΑΦΜ, κατοίκου ΓΛΥΦΑΔΑΣ, οδόςκαι β) ΑΦΜκατοίκου ΓΛΥΦΑΔΑΣ, οδόςκατά των υπ' αριθ./19/5/2017και/19/5/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις υπ' αριθ./19/5/2017και/19/5/2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/5/2017 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 22/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α)και β)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:

Α) Με την υπ' αριθ. /19/5/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.713,14 €, πλέον 5.655,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Β) Με την υπ' αριθ. /19/5/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 542,62€, πλέον 994,81€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Οι προσφεύγοντες ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος την **3/3/2004** υπέβαλαν στις 23/7/2004 στην Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ την υπ. αρ. /2004 δήλωση φόρου κληρονομιάς με τις οποίες δήλωσαν:

1. Στο ενεργητικό τα κληρονομούμενα ακίνητα μιας οικοδομής η οποία ανεγέρθη από την κοινοπραξία με ΑΦΜ στην οποία συμμετείχε ο κληρονομούμενος κατά 50% . Η οικοδομή βρισκόταν στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών. Στην υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς οι αξίες των ακινήτων υπολογίστηκαν με τους μειωτικούς συντελεστές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 λαμβάνοντας υπόψη ότι η οικοδομή κατά τον χρόνο φορολογίας δεν ήταν αποπερατωμένη.

2. Στο παθητικό δηλώθηκε η υποχρέωση προς αποπεράτωση των οριζοντίων ιδιοκτησιών των περιερχόμενων στον οικοπεδούχο δυνάμει του 7423/2003 προσυμφώνου και εργολαβικού και της 7485/2003 πράξης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας ποσού 135.990,18 €.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε η υπ. αρ. /18-8-2014 εντολή ελέγχου και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Στο ενεργητικό της ως άνω κληρονομητέας περιουσίας είχε καταχωρηθεί η αξία των ακινήτων βάση της αντικειμενικής τους αξίας που αντιστοιχούσε στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών και ελήφθη υπόψη η αντικειμενική αξία των ως άνω ακινήτων στο στάδιο της αποπεράτωσης . Η διαφορά αυτή καταχωρήθηκε ως παθητικό αξίας 135.990,18€ (συνολικά $271.980,35 \times 50\% = 135.990,18$) με το σκεπτικό ότι αυτό το ποσό θα απαιτηθεί για την αποπεράτωση των ακινήτων τα οποία πρέπει να παραδοθούν στου οικοπεδούχους σύμφωνα με το εργολαβικό.

Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του Ν 2961/2001 απέρριψε το σχηματισθέν ως άνω εκ 135.990,18€ παθητικό (έκθεση ελέγχου σελ 4) και κοινοποίησε στους προσφεύγοντες στις 10/4/2017 το υπ. αρ. /30-3-2017 σημείωμα διαπιστώσεων με την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013.

Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν εντός της προθεσμίας των 20 ημερών από της κοινοποίησής του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και στην συνέχεια εκδόθηκαν

από την αρμόδια Δ.Ο.Υ οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Οι προσφεύγοντες , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1265/2013.(Ουδέποτε παρέλαβαν συστημένη επιστολή που να τους γνωστοποιεί ότι έχουν επιλεγεί για έλεγχο, κατ'επέκταση το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί).
- 2.Τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ ια σε συνδυασμό με τα άρθρα 21 και 22 Ν 2961/2001.
- 3.Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από τυπικά ελαττώματα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

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 του άρθρου 7 περ. ια του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της οριστικής ρύθμισης των εννόμων σχέσεων που απορρέουν από το προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση.

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 ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως 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 το άρθρο 21 παρ 1 του Ν. 2961/2001, από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ αναλογία εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά εκπίπτουν :

Α. τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: (α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενεστέρως, (β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το

θάνατο του κληρονομούμενου και (γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών Νόμων και εφόσον πρόκειται διά εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.... Β....Γ....Δ...

Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 του ως άνω άρθρου εκπίπτουν, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσια οικονομικής υπηρεσίας: *«ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση».*

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 δήλωση κληρονομιάς υποβλήθηκε 23/7/2004 η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2014 ,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 ορθώς εξέδωσε τις κρινόμενες πράξεις στις 19/5/2017 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 στους προσφεύγοντες την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες την με αριθ./2017 και/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, 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 21/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς α) ΑΦΜ, και β)ΑΦΜκατά των υπ' αριθ./19/5/2017 και/19/5/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/2017

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/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 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 .