



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 30/4/2018

Αριθμός απόφασης 2200

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 4/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΒΟΛΟΥ , οδός κατά της υπ' αριθ. /29-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /29-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/11/2017 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 4/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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:

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Ο προσφεύγων τυγχάνει κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος στις 20/11/2006 πατρός του και υπέβαλε τις υπ. αρ./5-12-2006 αρχική και/7-5-2007 συμπληρωματική δηλώσεις κληρονομιάς με τις οποίες δήλωσε τα ακίνητα που του κατέλειπε ο εκλιπών.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. πραγματοποίησε έλεγχο στις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις με την εντολή υπ. αρ./18-4-2017 . Από τον έλεγχο η αξία του οικοπέδου σταπροσδιορίστηκε 4.580,27€ (συγκριτικό ΦΜΑ)

Στην συνέχεια εκδόθηκε το υπ. αρ./10-10-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ο προσφεύγων με το κατατεθέν υπόμνημα του ισχυρίζεται ότι α) ουδέποτε κληρονόμησε έπιπλα και σκεύη αξίας 5328,24€ καθόσον στα κληρονομηθέντα ακίνητα κατείχε την ψιλή κυριότητα και β) η προσδιορισθείσα αξία του οικοπέδου στα είναι αδικαιολόγητη διότι λόγο κρίσης η αξίες των ακινήτων έχουν μειωθεί κατά 40%.

Οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος έγιναν εν μέρη δεκτοί ,δεν του καταλογίστηκε η αξία των επίπλων και των σκευών και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Η αξία του οικοπέδου στα που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 4.580,27€ πρέπει να περιοριστεί κατά το ποσοστό που κληρονόμησε δηλ. $58,40/1000=267,48\%$.

2. Η εκδοθείσα πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγο παραγραφής διότι αφορά χρόνο φορολογίας 2006 σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν 4174/2013 (σχετ. ΓΝΣ 268/2017).

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 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 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 πλησιόχρων 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 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** .

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.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση για την υπ. αρ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στις 5/12/2006 **η δεκαετία εξέπνευσε στις 31/12/2016** και για την υπ. αρ. συμπληρωματική που υποβλήθηκε στις 7/5/2007 **η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2017** .

Επειδή το κρινόμενο οικοπέδο στη θέση δηλώθηκε με την 221 συμπληρωματική που υποβλήθηκε στις 7/5/2007 και η πράξη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ κοινοποιήθηκε στις 15/12/2017 επομένως εντός της τασσόμενης εκ των διατάξεων του νόμου δεκαετίας το δικαίωμα του δημοσίου για τα δηλωθέντα **με την συμπληρωματική δήλωση περιουσιακά στοιχεία δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.**

Επειδή από τον έλεγχο η αξία του οικοπέδου σταπροσδιορίστηκε 4.580,27€ (συγκριτικό ΦΜΑ).

Επειδή στην υποβληθείσα δήλωση το κρινόμενο περιγράφεται ως οικόπεδο με ποσοστό συν/σίας 58,40 /1000 εξ αδιαρέτου του όλου οικοπέδου 1.191,60 τ.μ η αξία που προσδιόρισε ο έλεγχος αφορά τα 58,40 /1000. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει η αξία του κρινόμενου να περιοριστεί κατά το ποσοστό που κληρονόμησε δηλ. $58,40/1000=267,48\text{€}$ είναι αναπόδεικτος.

Επειδή στην εκδοθείσα πράξη συμπεριλαμβάνεται και η κληρονομητέα περιουσία της αρχικής δήλωσης **συνολικής αξίας 66.440 € με αναλογούντα φόρο μηδέν**, που παραγράφηκε στις 31/12/2016 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η εκδοθείσα πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής επικαλούμενος τις διατάξεις το άρθρο 36 του ν 4174/2013 (σχετ. ΓΝΣ 268/2017), γίνεται μερικώς δεκτός διότι στην κρινόμενη υπόθεση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 102 του Ν 2961/2001 και η Σ.τ Ε 1738/2017 .

Κατόπιν όλων των ανωτέρω η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως κάτωθι:

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ/ 29-11-2017

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ Αρχικής και συμπλ.	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ
Α.ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	167.079,85 (66440+100639,85)	168.484,76	168484,76- 66.440€ =102.044,76€
Β. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει διατάξεων..			
Γ.ΕΠΙΠΛΑ-ΣΚΕΥΗ Δ.. ΧΡΕΗ-ΒΑΡΗ		0 500	0 500
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	167.079,85	167.984,76	101.544,76€
ΣΤ.ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ- ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ			
Ζ.ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	167.079,85	167.984,76	101.544,76
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν 3427/2005		7.798,48	1.154,47€
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	6708,00€	6708,00€	6708,00€
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ		1090,47	0,00

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ			
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1090,47	0,00

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ η εκκαθάριση του φόρου διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη και την φορολογητέα ύλη της αρχικής δήλωσης υπ. αρ./5-12-2006 ο προσδιορισμός της αξίας με βάση την απόφαση της ΔΕΔ διενεργήθηκε επί το ορθόν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 4/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./29-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/29-11-2017

Διαφορά φόρου	0€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	
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 .

