



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 29-06-2018

Αριθ. απόφασης:3219

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

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. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>

4. Την με αριθ. πρωτ...../01-03-2018 ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. ΠΕΠ/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ΠΕΠ/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 08-03-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

7. Το με αριθ.πρωτ.ΔΕΔ..... ΕΙ/2018 συμπληρωματικό έγγραφο της προσφεύγουσας, περί παραγραφής της υπόθεσης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./01-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ΠΕΠ/2018 (ΡΕ.....GR/2018) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, καταλογίσθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού **1.517,61€** (ΑΧΚ/2018 ΑΤΒ/2018), βάσει των διατάξεων του Ν.3091/2002 κατηγορία Β' (αδελφή).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο της με αριθ./2007 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, του κληρονομούμενου του που απεβίωσε στις 28-03-2007 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. Β' ΒΟΛΟΥ Θ-...../2007) και κατέλειπε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμους του τη σύζυγό του (σε ποσοστό 3/6) και τις τρεις αδελφές του, και την προσφεύγουσα (σε ποσοστό 1/6 εκάστη), στα κάτωθι:

α) οικόπεδο 1.164,16τμ με διώροφη οικοδομή 240,84τμ που βρίσκεται στις Βόλου (εντός ορίων οικισμού), με αγοραία αξία οικοπέδου και αντικειμενική κτίσματος,

β) ποσοστό 481,55/1000 (κάθετη ιδιοκτησία) επί οικοπέδου 382,08τμ με διώροφη οικοδομή 140τμ που βρίσκεται στις (εντός ορίων οικισμού), με αγοραία αξία οικοπέδου και αντικειμενική κτίσματος,

γ) ελαιοπερίβολο 2.000τμ που βρίσκεται στη θέση, εκτός σχεδίου, με αντικειμενική αξία (έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ),

δ) αγροτικό φορτηγό Ι.Χ. με αριθ κυκλοφορίας

Προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία των δύο ακινήτων και του αγροτικού φορτηγού, συνετάγη το από 13-11-2017 Υπηρεσιακό Σημείωμα, σύμφωνα με το οποίο προσδιορίστηκε η αγοραία αξία των ακινήτων λαμβάνοντας υπόψη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία και του φορτηγού Ι.Χ. λαμβάνοντας υπόψη κάθε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο από την αγορά αυτοκινήτων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τη δήλωση με τα συνημμένα σχετικά και το Υπηρεσιακό Σημείωμα, συνέταξε και κοινοποίησε σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ...../2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της, αλλά δεν ανταποκρίθηκε, οπότε με το

με αριθ.πρωτ...../2018 έγγραφό της η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ κοινοποίησε την έκθεση ελέγχου και την με αριθ ΠΕΠ/2018 οριστική πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Διαφοροποιείται η αξία των δύο οικοπέδων από τον έλεγχο, παρότι δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερη αξιοποίηση, στο μεγαλύτερο τμήμα τους παρουσιάζουν μεγάλη κατωφέρεια και προσφέρουν ελάχιστη δυνατότητα αξιοποίησης.
2. Αντίκειται στο νόμο η επιβολή οικοσκευής ως κληρονομικού στοιχείου, διότι ο κληρονομούμενος κατέλειπε ως κληρονόμο του και την επιζώσα σύζυγό του στην οποία ανήκει κατά νόμο (άρθρο 1820 Α.Κ.).
3. Εσφαλμένη η έκδοση οριστικής πράξης, λόγω παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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 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 ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 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 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 στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α).....β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

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 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 12 του Ν. 3091/2002 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ αυτών θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα και σκεύη. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1820 του Α.Κ. ορίζεται ότι εκείνος από τους συζύγους που επιζεί παίρνει ως εξάireτο, τα έπιπλα-σκεύη, τα ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε μόνος εκείνος που επιζεί, είτε και οι δύο σύζυγοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 περ.1 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι 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 η με αριθ./2007 δήλωση κληρονομιάς, που περιλαμβάνει τα κρινόμενα κληρονομιαία στοιχεία, υπεβλήθη στις 30-07-2007 οπότε η δεκαετία εξέπνευσε στις 31-12-2017 και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κρινόμενη πράξη στις 08-02-2018.

Επειδή 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.

Επειδή 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).

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. 1 & 2 του Συντάγματος (Σχετ. ΣτΕ Επτ/μελές Τμήμα Β΄ 2934, 2935/2017).

Επειδή για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την με αριθ. ΠΕΠ/08-02-2018 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 με αριθ. πρωτ./01-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ, και την **ακύρωση** της με αριθ. ΠΕΠ/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας., έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ: ΠΕΠ/2018

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	0
----------------------------------	----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ.τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ