



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 25-05-2018

Αριθ. απόφασης: 2619

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθ. πρωτ./25-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων (Η.Α.Ε.), προσωρινά διαμένοντος στην Ηλιούπολη οδός Τ.Κ.16346, κατά της με αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 31-01-2018 απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αριθ. πρωτ./25-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, 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./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, επιβλήθηκε σε βάρος του διαφορά φόρου ποσού **4.045,99€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3091/2002 (κατηγορία Β' ανηψιός).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της με αριθ./10-04-2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, μετά τον θάνατο της στις 11-10-2005 (αριθ. φακέλου:/2005 και αριθ. δήλωσης:/07-06-2006 στη Δ.Ο.Υ. ΔΑΦΝΗΣ), η οποία κατέλειπε ως κληρονόμους της εκ διαθήκης, δημοσιευθείσας στις 20-01-2006 από το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών, την αδελφή της κατά επικαρπία (αξία κληρονομικής μερίδας 6.723,87€) και τον προσφεύγοντα κατά ψιλή κυριότητα (αξία κληρονομικής μερίδας 60.521,69€), σε ακίνητα με αντικειμενική και αγοραία αξία.

Κατά τη διενέργεια ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο υπολογισμός του φόρου κληρονομιάς της με αριθ./2006 δήλωσης, έγινε λανθασμένα σύμφωνα με την κατηγορία Α' του Ν.3091/2002 και όχι σύμφωνα με την κατηγορία Β' (λόγω της συγγενικής σχέσης θείας-ανιψιού).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 εκδόθηκε το με αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων και η προσωρινή διορθωτική πράξη κληρονομιάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν-θυροκολλήθηκαν νόμιμα στον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντα την 08-12-2017, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση, ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά δεν ανταποκρίθηκε.

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε την με αριθ./2017 πράξη στο ποσό της συνολικής κληρονομιαίας μερίδας ήτοι: 69.882,51€, ως μοναδικός κληρονόμος της κληρονομουμένης, μετά και τον θάνατο της αδελφής της στις 19-05-2008.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς έχει εκπέσει, μετά τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την υποβολή της δήλωσης, στις 31-12-2016.
2. Οι ρυθμίσεις περί παράτασης της παραγραφής έχουν κριθεί αντισυνταγματικές, σύμφωνα με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της ολομέλειας του Σ.τ.Ε.
3. Παρήλθε η πενταετής προθεσμία εντός της οποίας το δημόσιο όφειλε να προβεί οίκοθεν σε υπολογισμό φόρου μετά τη διαπίστωση λάθους.
4. Η προσαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, διότι του καταλογίστηκε φόρος στο σύνολο της κληρονομιάς (10/10) και όχι στην αξία της ψιλής κυριότητας (9/10), σε συνδυασμό με το γεγονός

ότι δεν συνέτρεξε λόγος μετάθεσης της φορολογικής του υποχρέωσης (είχε ζητήσει την άμεση φορολόγηση).

5. Δεν αποτελούν «νέα συμπληρωματικά στοιχεία»: α) η συγγενική σχέση με την κληρονομούμενη, αφού αυτό αποδεικνύεται από την ίδια την υποβληθείσα δήλωση και η φορολογική αρχή το γνώριζε καλά όταν υπολόγισε το φόρο και β) η αγοραία αξία του οικοπέδου στην η οποία είναι ανατιμολογήτη, χωρίς στοιχεία εκτίμησης άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων και ουδέποτε του συγκοινοποιήθηκε.

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 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 13 παρ.1 του Ν. 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με 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).....β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.

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 ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες γονικών παροχών, δωρεών και μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991, ορθά προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η αξία των κληρονομιών ακινήτων με συγκριτικά στοιχεία.

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 δήλωση κληρονομίας υπεβλήθη στις 07-06-2006, οπότε η δεκαετία εξέπνευσε την 31-12-2016, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής 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.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων 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 στον προσφεύγοντα 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 στον προσφεύγοντα την με αριθ./29-12-2017 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

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./25-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου. Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/29-12-2017

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

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ