



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/05/2018

Αριθμός απόφασης 2502

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 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατοίκου (.....), Τ.Κ κατά της με αριθμ./2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου και της με αριθμό εντολής/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2017 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09/12/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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 της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.411,50€, πλέον 4.093,80€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή υπάρχει διαφορά μεταξύ της τιμής που δηλώνει η φορολογούμενη στη δήλωση φόρου κληρονομιάς και της τιμής ελέγχου που προκύπτει από την έκθεση εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου.

Στις 16/11/2006 υποβλήθηκε στη ΔΟΥ Ζακύνθου η υπ' αριθμ./2006 Αρχική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς, λόγω θανάτου της **ΤΟΥ** στις **21/04/1998** με ημερομηνία δημοσίευσης διαθήκης **13/07/2006**, με εκ **διαθήκης κληρονόμο** την **ΤΟΥ** (εγγονή της θανούσης) η οποία απεβίωσε στις 21/04/1998 και άφησε μεταξύ άλλων κληρονόμο την εγγονή της **ΤΟΥ** Με την υπ. αριθμ./2016 χειρόγραφη εντολή η οποία αντικαταστάθηκε με την/2017 εντολή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου , (διενεργήθηκε έλεγχος για το προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 73 του Ν.2961/2001 και των διατάξεων του ΚΦΔ Ν. 4171/2013.

Από τον έλεγχο της υπόθεσης (σχετική η από 26-12-2017) έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αφού έχει προηγηθεί έκδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων και προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (άρθρο 28 ν.4174/2013), εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Με βάση τη με αριθμό/2006 δήλωση και αριθμό φακέλου Θ/98, κληρονομήθηκε εκ διαθήκης από την **ΤΟΥ** (εγγονή της θανούσης) τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
1. Ψ.Κ. σε ένα οικόπεδο στην θέση εντός οικισμού Δ.Δ. Ζακύνθου εκτάσεως 2638,29τ.μ. με εντός αυτού ισόγεια οικία 114,125τ.μ.‘	20.000

Με βάση τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. η αξία των περιουσιακών στοιχείων και η κληρονομική μερίδα προσδιορίστηκε ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2. Ψ.Κ. σε ένα οικόπεδο στην θέση εντός οικισμού Δ.Δ. Ζακύνθου εκτάσεως 2638,29τ.μ. κείμενο εν μέρει και κατ' έκταση 875,07τ.μ εντός οικισμού και εν μέρει και κατ' έκταση 1.763,22τ.μ. εκτός οικισμού με πρόσωπο σε επαρχιακή οδό βάσει του τοπογραφικού διαγράμματος του ΠΟΛ. Μηχανικού με εντός αυτού ισόγεια οικία 122,035τ.μ.	20.000	120.619,37

Καθαρή αξία κληρονομικής μερίδας κατά την εκ διαθήκης διαδοχή των παραπάνω ακινήτων:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
..... ΤΟΥ	20.000€	124.115,02€

Την 09/12/2016 επιδόθηκε στην κληρονόμο κα. **ΤΟΥ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ), και η υπ' αριθμό/2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κατόπιν της υπ' αριθμό εντολής ελέγχου/2016 σχετικά με την αριθμ. φακέλου θ-...../1998 και αριθμό/2006 Αρχική Δήλωση φόρου κληρονομιάς η οποία κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου την 16-11-2006 με δηλωθείσα αξία 20.000 ευρώ.

Στις 29-12-2017 της κοινοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου η έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς και η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς στην οποία αναφέρεται ότι εφ' όσον απέστειλε η προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ./2017 τοπογραφικό διάγραμμα με υπεύθυνη δήλωση για τα τετραγωνικά που είναι εντός και εκτός οικισμού υπογεγραμμένο από τον πολιτικό μηχανικό χωρίς να υπάρχει πάνω σε αυτό η αντίστοιχη θεώρηση από την πολεοδομία όπως της ζητήθηκε η Δ.Ο.Υ. προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθμό/2005 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς.

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

- 1.Την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής φόρου επικαλούμενες την ΣΤΕ 1738/2017.
2. Ο προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου στη θέση εντός οικισμού Δ.Δ. Ζακύνθου είναι εσφαλμένος.
3. Η επιβολή προσαυξήσεων και προστίμων πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1,4 και 5 του Ν.2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

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 ιδίου 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 πλησιόχωρων 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 απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι « Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. **Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

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 κρινόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε στις 16/11/2006 η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/216, 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 εξέδωσε την κρινόμενη πράξη την 29/12/2017 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 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 στην προσφεύγουσα την με αριθ...../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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 19998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας 954/29-12-2017

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.