



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 15-05-2018

Αριθ.απόφ.:2409

ΤΜΗΜΑ Α2

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./15-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή της
..... του ΑΦΜ, κατοίκου
οδός, κατά της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ...../15-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 18-01-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/2018 αίτηση-αναφορά για γνωστοποίηση αποτελέσματος πιστοποίησης αναπηρίας.

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

Επί της με αριθ. πρωτ...../15-01-2018 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 της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού **865,09€** (Ν.3091/2002 κατηγορία Β΄ - αδελφή), το οποίο υπήγαγε εντός της νομίμου προθεσμίας σε ρύθμιση 24 δόσεων (αριθ. ρυθμ. 981/2017).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου, βάση της με αριθ./2017 εντολής από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, μετά τον θάνατο του του στις 31-07-2005, (αριθ. φακέλου: Θ-...../2005), για τις δηλώσεις που υπεβλήθησαν στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ, (αριθ. δηλώσεων:/2006 &/2017), ο οποίος κατέλειπε, σύμφωνα με διαθήκη δημοσιευθείσα με το με αριθ...../2005 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου Αιγίου, ως καταπιστευματοδόχο-κληρονόμο του την προσφεύγουσα (μετά το θάνατό της θα περιέλθει η περιουσία στα τέκνα της και και ως εκ τούτου λογίζεται ως επικαρπώτρια με ποσοστό 3/10), στα κάτωθι ακίνητα:

1)οικόπεδο επιφανείας 2.280τμ εντός οικισμού - του Δήμου, στη θέση επί της οδού, άρτιο και οικοδομήσιμο,

2)ισόγειο ημιτελές κατάστημα επιφανείας 132τμ και ποσοστό συν/σίας 500/1000 στο όλο οικόπεδο έκτασης 800τμ, εντός οικισμού του Δήμου επί της οδού,

3)το 50% παλαιάς διώροφης οικίας (ισόγειο 89τμ και α΄ όροφος 98τμ) σε οικόπεδο επιφανείας 120τμ επί της οδού εντός σχεδίου πόλεως του

Μετά την υποβολή της με αριθ...../2006 δήλωσης κληρονομιάς και κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου που διενεργήθηκε, για τον προσδιορισμό της αξίας των 1 & 2 πιο πάνω ακινήτων με συγκριτικά στοιχεία, εστάλη η με αριθ...../2017 ειδική πρόσκληση για υποβολή σχετικών δηλώσεων βάσει των διατάξεων του Ν.4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης» και στη συνέχεια συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθ...../2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η κληρονόμος ανταποκρίθηκε και στις 31-10-2017 υπέβαλλε την με αριθ./2017 συμπληρωματική δήλωση κληρονομίας σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, (παρ. 4 άρθρου 58 του Ν.4446/2016), οπότε επιβλήθηκε φόρος 5.639,65€ (διαφορά φόρου 4.672,45€ πλέον πρόσθετος φόρος 967,20€), εκδόθηκε η με αριθ...../2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ και στη συνέχεια εντός της νομίμου προθεσμίας υπήγαγε το ποσό σε ρύθμιση 24 δόσεων (αριθ. ρυθμ./2017). Κατά της πράξης αυτής η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αριθ...../2017 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΙΟΥ, η οποία δεν εξετάστηκε (παρ. 4 άρθρου 4 ΠΟΛ.1064/12-04-2017), θεωρήθηκε δε ως τεκμαιρόμενη αρνητική.

Η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ ως αρμόδια για τη διενέργεια ελέγχου, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη συνυπολογίζοντας στην κληρονομιαία περιουσία, ποσό 1.128,00€ για έπιπλα-σκεύη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας ως άτομο με αναπηρία άνω του 67%, με το σκεπτικό ότι το ποσοστό αναπηρίας της είναι αναμφισβήτητο μετά την υποβολή πληθώρας εγγράφων που έχει ήδη προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. και κυρίως μετά την από 16-03-2018 γνωστοποίηση αποτελέσματος πιστοποίησης αναπηρίας, εκδοθείσας από την αρμόδια επιτροπή του ΚΕ.Π.Α.

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 66 του Ν. 4174/2013 παρ.1« Μετά την 01-01-2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι φορολογούμενοι οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31-10-2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30-09-2016.

Σημείωση: Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 11 του Ν.4466/2017 (ΦΕΚ Α' 176/21-11-2017) η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016 (Α' 240) παρατείνεται από τότε που έληξε μέχρι και τις 25-11-2017.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1009/19-01-2017 σχετικά με παροχή οδηγιών των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016, διευκρινίζεται στο άρθρο 61 περί καταβολής οφειλής-προθεσμίας ότι οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής, είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1006/2017 (Φ.Ε.Κ. Β'43/17-01-2017) περί υποβολής και εκκαθάρισης δηλώσεων, ορίζεται ότι:

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
2. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα, υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα.
3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1110/2017(ΦΕΚ Β' 2556/24-07-2017) σχετικά με τη ρύθμιση οφειλών βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016,ορίζεται ότι:

Άρθρο 1: Ο φορολογούμενος, σε περίπτωση οικονομικής αδυναμίας να εξοφλήσει εμπρόθεσμα, εν όλω ή εν μέρει, τις οφειλές που προκύπτουν βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, δύναται να τις υπαγάγει, αυτές ή το τυχόν

υπόλοιπο τους, και πάντως εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό τους, σε πρόγραμμα ρύθμισης κατά τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ. Στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής των οφειλών αυτών στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, υφίστανται και λοιπές βεβαιωμένες οφειλές που υποχρεωτικά υπάγονται στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος δύναται κατόπιν επιλογής του να ρυθμίσει μόνο τις οφειλές που προκύπτουν δυνάμει δηλώσεων, που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016.

Άρθρο 2: Ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016

1. Σε περίπτωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016, και είτε: α) μη καταβολής της οφειλής εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, είτε β) απώλειας του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, στην οποία έχει υπαχθεί η οφειλή κατά το άρθρο 1 της παρούσας, ο φορολογούμενος εκπέμπει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στον οποίο υποβλήθηκαν οι ως άνω δηλώσεις κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 και του άρθρου 5 της απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1006/2017(Β' 43), προβαίνει σε οίκοθεν εκκαθάριση (στις περιπτώσεις άμεσου προσδιορισμού) ή επανεκκαθάριση των δηλώσεων για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν.2523/1997. Για τον υπολογισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν.2523/1997 ως ημερομηνία εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης που υπεβλήθη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4446/2016. Για την οφειλόμενη διαφορά πρόσθετου φόρου υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής από τον χρόνο λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του κύριου φόρου, βάσει της υποβληθείσας δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του Ν.4446/2016.

Άρθρο 3 : Ρύθμιση ειδικών ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4446/2016.

1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του Ν.4446/2016, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της παρ.2 άρθρου 61 του Ν.4446/2016 και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του Ν.4446/2016, προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες.

Ειδικότερα:

α) Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο ενημέρωσης της ελεγκτικής υπηρεσίας για την έκπτωση από

τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του Ν.4446/2016 έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος, επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58^Α και 59 του Ν.4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, κατά περίπτωση. Τα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ.1 του Ν.4472/2017. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν.4174/2013, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου. Για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα περίπτωση δεν απαιτείται η έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού του κύριου φόρου για τη φορολογητέα ύλη που έχει δηλωθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις. Εκδίδεται, όμως, νέα ή συμπληρωματική εντολή ελέγχου για την εφαρμογή της διαδικασίας επιβολής των ανωτέρω προστίμων με την κοινοποίηση κλήσης του άρθρου 62 παρ.4 του ΚΦΔ.

β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 61 του Ν.4446/2016, τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν.4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 61 του Ν.4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού,

γ) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει επιλεγεί για έλεγχο, εφόσον στο μέλλον διενεργηθεί έλεγχος θα του επιβληθούν και τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν.4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017) σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του Ν.4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

2. Για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου εκπροθέσμου οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών διαπιστώνουν την εφαρμογή των οριζόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 της παρούσας και εφόσον διαπιστώνονται διαφορές, ενημερώνουν αμελλητί τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στον οποίο υποβλήθηκαν οι ως άνω δηλώσεις.

3. Στις περιπτώσεις που με τις υποβληθείσες, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του Ν.4446/2016 δηλώσεις, δεν διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου, λόγω αποκατάστασης των σχετικών φορολογικών παραβάσεων, η μη καταβολή ή η απώλεια της ρύθμισης δεν επηρεάζει τον προσδιορισθέντα βάσει των ως άνω δηλώσεων φόρο και δεν συνεπάγεται τον εκ νέου προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων με εξωλογιστικό τρόπο.

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 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 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)για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την παλαιότητα κ.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 102 περ.1 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 σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.1 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 τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.5 του Ν.3091/2002 οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 01-01-2003 έως 31-12-2005, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 01-01-2003 έως 31-12-2005. 1) Κατηγορία Α'.....

2) Κατηγορία Β': η κατηγορία αυτή αφορά για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά), σύμφωνα με τον πίνακα:

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
15.000	-	-	15.000	-
45.000	10	4.500	60.000	4.500
160.000	20	32.000	220.000	36.500
Υπερβάλλον	30			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία τουλάχιστον κατά ποσοστό 67%, ο φόρος που αναλογεί μέχρι 138.000,00€ αξία της κληρονομικής μερίδας, μειώνεται κατά ποσοστό 60%.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 3 του άρθρου 6 του Ν.3863/2010 (ΦΕΚ Α'115/15-07-2010), ορίζεται ότι από 01-09-2011 δημιουργείται Κέντρο Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.), υπαγόμενο στη Διεύθυνση Αναπηρίας και Ιατρικής της Εργασίας της Διοίκησης του Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ., για την εξασφάλιση της ενιαίας υγειονομικής κρίσης όσον αφορά στον καθορισμό του βαθμού αναπηρίας των ασφαλισμένων όλων των ασφαλιστικών φορέων, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου, καθώς και των ανασφάλιστων, για τους οποίους απαιτείται πιστοποίηση της αναπηρίας. Οι Γνωστοποιήσεις Αποτελέσματος Πιστοποίησης Ποσοστού Αναπηρίας που εκδίδονται για κάθε νόμιμη χρήση από το Κέντρο Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.) γίνονται υποχρεωτικά δεκτές και είναι δεσμευτικές για τους ανωτέρω φορείς και υπηρεσίες του Δημοσίου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και των συναρμόδιων Υπουργών, που εκδίδεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εναρμονίζονται οι κανονιστικές διατάξεις για τη χορήγηση των πάσης φύσεως παροχών, επιδομάτων, οικονομικών ενισχύσεων, διευκολύνσεων ή απαλλαγών στα άτομα με αναπηρία, αρμοδιότητάς τους, με το θεσμικό πλαίσιο ΚΕ.Π.Α., προς εκπλήρωση του σκοπού της ενιαίας υγειονομικής κρίσης κατά τα ανωτέρω. Η εναρμόνιση μπορεί να περιλαμβάνει την τροποποίηση ή την κατάργηση των διατάξεων που ισχύουν για τα θέματα αυτά, καθώς και τη ρύθμιση θεμάτων που αφορούν τα αρμόδια όργανα, τις προθεσμίες, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Έργο των Υγειονομικών Επιτροπών είναι: α) ο καθορισμός του ποσοστού αναπηρίας για σύνταξη αναπηρίας, β) ο χαρακτηρισμός ατόμων ως Α.Με.Α., γ) ο καθορισμός ποσοστού αναπηρίας για όλες τις κοινωνικές και οικονομικές παροχές ή διευκολύνσεις, για τις οποίες απαιτείται γνωμάτευση αναπηρίας και τις οποίες δικαιούνται από την πολιτεία τα άτομα με αναπηρία.

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των με αριθ.1 & 2 ακινήτων ελήφθησαν υπόψη τα συγκριτικά:

α) μεταβίβαση στις 06-06-2003 οικοπέδου 405,01τμ εντός οικισμού του Δήμου με πρόσοψη στην οδό, έναντι 64,56€/τμ. Το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης κατά 2 έτη και μειονεκτεί λόγω μεγαλύτερης έκτασης του συγκριτικού, οπότε η αξία του καθορίστηκε στην τιμή των 60,00€/τμ.

β) μεταβίβαση στις 12-07-2005 οικοπέδου 571,18τμ εντός οικισμού του Δήμου με πρόσοψη στην οδό, έναντι 150,00€/τμ. Το κρινόμενο είναι της ίδιας χρονικής περιόδου, οπότε η αξία του καθορίστηκε στην τιμή των 150,00€/τμ.

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.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν. 4337/2015 και Ν. 4446/2016, εξέδωσε την κρινόμενη πράξη στις 15-12-2017.

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 στην προσφεύγουσα την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 & 2 του Συντάγματος (Σχετ. ΣτΕ Επτ/μελές Τμήμα Β' 2934, 2935/2017).

Επειδή η με αριθ.422/2006 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη στις 24-11-2006, η δεκαετία για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου εξέπνευσε στις 31-12-2016 οπότε σύμφωνα την ως άνω απόφαση 1738/2017 του Σ.τ.Ε. έχει ήδη παραγραφεί.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε με την αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 1043252/16-03-2018 αίτηση-αναφορά την από 16-03-2018 γνωστοποίηση αποτελέσματος πιστοποίησης αναπηρίας, στην οποία μετά από αξιολόγηση από την αρμόδια υγειονομική επιτροπή του ΚΕ.Π.Α. καθορίστηκε ότι «το ποσοστό αναπηρίας της από 15-05-2004 και έπειτα (συνεπώς και το χρονικό διάστημα από

31-07-2005 και μετά) είναι αναλλοίωτο και ανέρχεται σε 74%. Το ανωτέρω ποσοστό ανέρχεται σε 74% κατά ιατρική πρόβλεψη από 29-11-2017, (ημερομηνία αίτησης για εξέταση από επιτροπή του ΚΕ.Π.Α.), έως 30-11-2022».

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε από την Δ.Ο.Υ. φόρος ύψους 865,09€, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ευνοϊκές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που προβλέπουν μείωση φόρου για άτομα με αναπηρία άνω του 67% (άρθρο 29 παρ.2 του Ν. 2961/2001

Επειδή η φορολογητέα αξία επί της οποίας πρέπει να καταλογιστεί φόρος είναι 37.668,00€ (36.540,00 +1.128,00).

Επειδή με την παρούσα απόφαση και μετά τα ως άνω εκτεθέντα, λαμβάνουμε υπόψη τη γνωμάτευση του ΚΕ.Π.Α. για την πιστοποίηση αναπηρίας, κατά συνέπεια ο φόρος που αναλογεί μέχρι την αξία της κληρονομικής μερίδας της, μειώνεται κατά ποσοστό 60%, ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Δηλ...../2017	37.668,00€
Φόρος που αναλογεί	906,72€ (2.266,80 χ -60%)
Φόρος που καταλογίστηκε	865,09€

Επειδή η με αριθμ...../2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομίας υπεβλήθη με τη σημείωση ότι «υποβάλλεται σύμφωνα με το Ν.4446/2016 βάσει των άρθρων 57-61 και δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις της παρ.2 του άρθρου 60 του Ν.4446/2016», αφ' ενός μεν το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου δεν έχει παραγραφεί και αφ' ετέρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν.4446/2016, φόροι δεν επιστρέφονται και δηλώσεις δεν ανακαλούνται, είτε λόγω πραγματικής, είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής.

Επειδή προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί είναι 906,72€, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης του κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη, της αρχής μη χειροτέρευσης της θέσης του φορολογουμένου κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, δεχόμαστε το ύψος του φόρου όπως καταλογίστηκε στην με αριθμ...../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, δηλαδή στο ποσό των 865,09€ και κατά συνέπεια απορρίπτουμε την προσφυγή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./15-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2017

Διαφορά φόρου	865,09€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	865,09€

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
Η υπάλληλος του τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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