



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 03-05-2018

Αριθ. απόφασης: 2266

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./04-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή των: α) ΑΦΜ, κατοίκου Πατρών οδόςΤ.Κ.26333 και β) ΑΦΜ, κατοίκου Πατρών οδός Τ.Κ.26333, κατά των με αριθ.: α)/23-11-2017 και β)/23-11-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ./23-11-2017 και/23-11-2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις 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./04-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) ΑΦΜ και β) 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./23-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία επιδόθηκε στις 06-12-2017, επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος ποσού **2.108,06€** (διαφορά φόρου 958,21€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% 1.149,85€).

Με την με αριθ./23-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία επιδόθηκε στις 05-12-2017, επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος ποσού **607,88€** (διαφορά φόρου 276,31€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% 331,57€).

Η διαφορά φόρου, βάσει των διατάξεων του Ν.2579/1998 κατηγορία Α', προέκυψε μετά τον θάνατο του στις 29-07-2000 (αριθ.φακέλου:/2000 και αριθ.δήλωσης:/15-04-2003), ο οποίος κατέλειπε ως κληρονόμους του εκ διαθήκης, δημοσιευθείσας με το με αριθ./2002 πρακτικό συνεδρίασης του Μον. Πρωτοδικείου Πατρών, τη σύζυγό του και τα τρία τέκνα του, και, σε ακίνητα στην Πάτρα και στη Λευκάδα (με αντικειμενική και αγοραία αξία), σε δύο επιβατικά οχήματα Ι.Χ. και σε δύο μοτοσυκλέτες.

Η κληρονομική δηλωθείσα μερίδα της ανέρχεται στο ποσό των 15.886.644δρχ και η κληρονομική δηλωθείσα μερίδα της ανέρχεται στο ποσό των 13.045.789δρχ (βάσει και της με αριθ./2003 μερικής πράξης) .

Κατόπιν της εντολής με αριθ./30-12-2013 (εντολή ELENXIS/04-05-2017) διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και διαπιστώθηκαν τα εξής: α) τα ακίνητα των οποίων η αξία προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των ακινήτων ο έλεγχος τα κρίνει ειλικρινή, β) τα οικόπεδα που δεν είναι στον αντικειμενικό προσδιορισμό, προσδιορίστηκε η αξία τους κατά τον χρόνο θανάτου με συγκριτικά στοιχεία και γ) η αξία των ΙΧΕ και των μοτοσυκλετών προσδιορίστηκε βάσει της από 24-09-2003 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΑΤΡΩΝ.

Μετά τα παραπάνω η κληρονομική μερίδα της προσδιορίζεται στο ποσό των 20.723.180δρχ και η κληρονομική μερίδα της προσδιορίζεται στο ποσό των 16.702.029δρχ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 εκδόθηκαν σημειώματα διαπιστώσεων και προσωρινές διορθωτικές πράξεις κληρονομιάς οι οποίες κοινοποιήθηκαν στις προσφεύγουσες

την 01-11-2017, προκειμένου να υποβάλλουν τις απόψεις τους εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση, ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου και να προσκομίσουν στην υπηρεσία οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Οι προσφεύγουσες ανταποκρίθηκαν, υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ./21-11-2017 έγγραφο υπόμνημα, οπότε η Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπόψη τις επισημάνσεις τους, διαμόρφωσε τις κληρονομικές μερίδες της στο ποσό των 18.063.380δρχ.και της στο ποσό των 14.928.829δρχ και στη συνέχεια εξέδωσε τις με αριθ./23-11-2017 και/23-11-2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθούν οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και να απαλλαγούν από οποιονδήποτε φόρο, προβάλλοντας τον λόγο ότι, παρόλο που έγιναν εν μέρει δεκτές οι αντιρρήσεις τους ως προς την εκτιμηθείσα αξία των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, η υπηρεσία αντιπαρήλθε σιωπηρά τον βασικό ισχυρισμό τους ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί και οι ρυθμίσεις περί παράτασης της παραγραφής έχουν κριθεί αντισυνταγματικές, σύμφωνα με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της ολομέλειας του Σ.τ.Ε.

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 τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται 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 ιδίου 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 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 κληρονομιάς υπεβλήθη στις 15-04-2003, οπότε η δεκαετία εξέπνευσε την 31-12-2013, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν.4141/2013 , Ν. 4337/2015 και Ν. 4446/2016, ορθά 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 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).

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στις προσφεύγουσες τις με αριθ./23-11-2017 και/23-11-2017 οριστικές πράξεις 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./04-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) ΑΦΜ και β) ΑΦΜ, και την **ακύρωση** των με αριθ.: α)/23-11-2017 και β)/23-11-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων. Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/23-11-2017

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/23-11-2017

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
Η υπάλληλος του αυτ.τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ