



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 24-11-2017

Αριθ. απόφασης :5980

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. 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 με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. πρωτ. «.....»/26-06-2017 ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Καλλιθέας οδός «.....» Τ.Κ.17672, κατά της με αριθ. «.....»/10-05-2017 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. «.....»/10-05-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και επανεξέταση της από 17-05-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου (αριθ.πρωτ. «.....»/24-05-2017).

6. Την από 29-06-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.
7. Το με αριθ.πρωτ. «.....»ΕΙ /03-10-2017 υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα στη Δ.Ε.Δ.
- 8 Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. «.....»/26-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» 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:

Σύμφωνα με την με αριθ. «.....»/10-05-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ύψους **58.685,22€** (κύριος φόρος: 26.675,20€ πλέον πρόσθετος φόρος 120%: 32.010,02€), κατόπιν έκδοσης της με αριθ. «.....»/16-11-2016 εντολής ελέγχου (η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθ. «.....»/28-04-2017, λόγω ένταξης στο σύστημα elenxis χειρόγραφης εντολής κεφαλαίου). Σύμφωνα με την ως άνω εντολή διενεργήθηκε έλεγχος στη δήλωση γονικής παροχής που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, με αριθ. «.....»/31-08-2006 (αριθ. φακέλου «.....»/2006), με δωρητή τον πατέρα της «.....» και δωρεοδόχο την ίδια, που αφορούσε ένα οικοπέδο 7.271,90τμ (του οποίου τμήμα 356,69τμ πρόκειται να απαλλοτριωθεί), κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή, εντός του οικισμού Πεσσάδος Δήμου Λειβαθούς θέση Μελίσσια Νομού Κεφαλληνίας, με δηλωθείσα αξία: 72.719,00€ και προσωρινή ορισθείσα από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ: 319.964,00€, η οποία δεν έγινε αποδεκτή.

Την ίδια μέρα συνετάγη το με αριθ. «.....»/31-08-2006 συμβόλαιο του συμβ/φου Αθηνών «.....».

Στις 15-02-2007 υπέβαλε την με αριθ. κατάθ. «.....»/2007 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων ενώπιον του Ειρηνοδικείου Αργοστολίου κατά του «.....» ο οποίος εισήλθε αυθαίρετα στο ακίνητό της στις 24-09-2006 και σύμφωνα με τις με αριθ. «.....»/2008 και «.....»/2013 (η οποία τελεσιδίκησε το έτος 2016) αποφάσεις του Πρωτοδικείου Κεφαλληνίας, αναγνωρίζεται ή ίδια ως κυρία και νομέας του οικοπέδου (σύμφωνα με ομολογία της ίδιας νέμεται το ακίνητο συνεχώς, αδιάκοπα, αδιατάρακτα και με διάνοια κυρίας από το 1982).

Πριν την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους που υπεβλήθη η δήλωση και μετά το με αριθ. «.....»/2016 Δ.Α.Π. που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, προσδιορίστηκε η αξία του οικοπέδου με συγκριτικά στοιχεία στο ποσό των 290.876,00€ και προέκυψε φόρος για καταβολή 58.685,44€, βάσει των διατάξεων του Ν.3427/2005 κατηγορία Α΄.

Στις 25-11-2016 εστάλη το με αριθ. πρωτ. «.....» σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η με αριθ. «.....» πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, βάσει των διατάξεων του

άρθρου 28 του Ν.4174/2013, επί των οποίων η προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της με αρχικό και συμπληρωματικό υπόμνημα με αριθ πρωτ. «.....»/20-12-2016 & «.....»/19-01-2017 αντίστοιχα.

Στη συνέχεια υπέβαλλε την με αριθ. «.....»/06-02-2017 δήλωση γονικής παροχής (αριθ. φακέλου «.....»/2006) προκειμένου να υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του Ν.4446/2016 άρθρα 57-61 περί «οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», αποδεχόμενη τον αναλογούντα φόρο ύψους 34.144,25€.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν τήρησε τις προϋποθέσεις του ως άνω νόμου, απώλεσε τις ευεργετικές διατάξεις, οπότε ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της με αριθ. «.....»/10-05-2017 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής, από την οποία προέκυψε κύριος και πρόσθετος φόρος ύψους 58.685,22€, αφού η με αριθ. «.....»/06-02-2017 δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να ακυρωθεί άλλως να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου, να κριθεί άλλως να θεωρηθεί ότι δεν έχει επέλθει έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του Ν.4446/2016, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ένσταση ως προς το χρονικό σημείο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Να μετατεθεί κατά το χρόνο λήξης της επιδικίας (η απόφαση κατέστη τελεσίδικη στις 13-06-2016).
2. Πλημμελής και αόριστη η αιτιολογία της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης.
3. Απρόσφορο τοπικά και χρονικά το συγκριτικό που χρησιμοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.
4. Διαγραφή προσαυξήσεων, λόγω οικονομικής αδυναμίας.
5. Εύλογη εμπιστοσύνη διοικούμενου προς τη διοίκηση
6. Παραβίαση της αρχής της ισότητας.
7. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ.1,5 του Συντάγματος).
8. Μη απώλεια των ευεργετικών διατάξεων του Ν. 4446/2016, λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.2961/2001, σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του Ν.2961/2001, υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.1 του Ν.2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ.1 περ. β΄ του Ν.2961/2001, κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται :α).....β)κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της

επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της δωρεάς ή της γονικής παροχής είναι επίδικα κατά το χρόνο της κατάρτισης της σύμβασης της δωρεάς ή της γονικής παροχής ή του θανάτου του δωρητή σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου, και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν πριν τη λήξη της επιδικίας περιέλθουν τα αντικείμενα της δωρεάς ή της γονικής παροχής στη νομή του δωρεοδόχου ή του τέκνου, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της περιέλευσης.

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 με του άρθρου 102 του 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β)Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ)ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ)το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι)τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του Ν.2523/1997 που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011, ορίστηκε ως ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων για ανακριβή δήλωση ποσοστό 120%, για φύλλα ελέγχου και πράξεις που εκδίδονται μετά την 31-03-2011, ημερομηνία ισχύος του νόμου.

Επειδή οποιαδήποτε διαφορά ιδιωτικού δικαίου αστική ή ποινική δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις ισχύουσες διατάξεις νόμων και άρα η επιβολή του φόρου δεν αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας και της φοροδοτικής ικανότητας. Επιπλέον ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάση του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.2 του Ν.4446/2016 (Φ.Ε.Κ. Α'240/22-12-2016), ορίζεται ότι η καταβολή οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα άνω

νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται κατά περίπτωση νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος, και η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 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.».

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα συνάγεται ότι όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Στην κρινόμενη υπόθεση διαπιστώθηκαν τα εξής:

- 1)Ως χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης λαμβάνεται η ημερομηνία κατάρτισης συμβολαίου (31-08-2006). Κατά την ημερομηνία αυτή το ακίνητο δεν ήταν επίδικο, αφού σύμφωνα με ομολογία της προσφεύγουσας στην με αριθ. «.....»/15-02-2007 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων που υπέβαλε, ο αντίδικος «.....» εισήλθε στο ακίνητό της στις 24-09-2006, και η ίδια νέμεται το ακίνητο αδιάκοπα και με διάνοια κυρίας από το 1982.
- 2)Ορθά προσδιορίστηκε η αξία του ακινήτου με συγκριτικά στοιχεία από τα τηρούμενα βιβλία στη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για τα εντός οικισμού οικόπεδα. Άλλωστε 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.
- 3)Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρης, επαρκής και προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου σε συνδυασμό με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.
- 4)Η επιβολή πρόσθετου φόρου 120% λόγω ανακρίβειας, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης και του εκάστοτε προϊσταμένου, αλλά διέπεται από οικείες νομοθετικές διατάξεις.

5) Η απώλεια των ευεργετικών διατάξεων του Ν. 4446/2016, οφείλεται σε αμέλεια της προσφεύγουσας ως προς την άσκηση των υποχρεώσεών της. Όσον αφορά τους λόγους ανωτέρας βίας που επικαλείται (επαγγελματικούς και λόγους υγείας) η φορολογική διοίκηση δεν έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί.

6) Επειδή η δήλωση υπεβλήθη το έτος 2006, οπότε η δεκαετία εξέπνευσε στις 31-12-2016, 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, 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.

Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του

διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό (6) της απόφασης εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής:

«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 γονικής παροχής 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. «.....»/10-05-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου γονικής παροχής, 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. «.....»/26-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με Α.Φ.Μ. «.....», και την **ακύρωση** της με αριθ. «.....»/10-05-2017 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ: «.....»/10-05-2017

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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

