



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10/11/2017

Αριθμός απόφασης 5809

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 21/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ κατοίκου ΖΑΚΥΝΘΟΥ, περιοχή ΛΙΘΑΚΙΑ ΛΑΓΑΝΑ κατά της υπ' αριθ./10-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./10-3-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/3/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 21/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουη 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./10-3-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 62.482,76 €, πλέον 57.181,21 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%)

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Ο προσφεύγων ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσας την 13/12/2005 υπέβαλε στις 13/7/2006 στην Δ.Ο.Υ ΖΑΚΥΝΘΟΥ την υπ. αρ./2006 αρχική και την/2006 συμπληρωματική δηλώσεις φόρου κληρονομιάς με τις οποίες δήλωσε :

1. Οικόπεδο εντός του οικισμούτου ΔΔ ΛΙΘΑΚΙΑΣ του δήμου ΛΑΓΑΝΑ εκτάσεως 1.848,02 τ.μ με πρόσοψη στη δημοτική οδό προς παραλίακαι σε απόσταση από την θάλασσα 660 μέτρα εντός του οποίου υφίστανται α) ανώγειος οικοδομή συνολικής επιφάνειας 196,87 τ.μ που ανεγέρθη με την υπ. αρ./86 οικοδομική άδεια και β) ανώγειος οικοδομή επιφάνειας 112 τ.μ που ανεγέρθη με την υπ. αρ./99 οικοδομική άδεια.

2. Οικόπεδο εντός του οικισμούτου ΔΔ ΛΙΘΑΚΙΑΣ του δήμου ΛΑΓΑΝΑ εκτάσεως 1.202,96 τ.μ με πρόσοψη στη δημοτική οδό προς παραλίακαι σε απόσταση από την θάλασσα 300 μέτρα περίπου.

3. αυτοκίνητο επιβατικό ΙΧ με αρ. κυκλοφορίαςεργοστασίου κατασκευής FIAT AYTO SRA φορολογικής ισχύος 6 HP με ημερομηνία 1^η αδείας 3/3/1997.

4. Χρηματικό ποσό 2.952,92 € προερχόμενο από ασφαλιστήριο συμβόλαιο της Εθνικής Ασφαλιστικής.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ στις 25/5/2016 εξέδωσε την υπ. αρ.εντολή ελέγχου όπου διενεργήθηκε έλεγχος και προσδιορίστηκε η αξία των ως άνω περιουσιακών στοιχείων ως εξής:

Με βάση τα συγκριτικά στοιχεία:

1. ΦΜΑ/17-10-2005, μεταβιβάστηκε οικόπεδο εντός του οικισμούτου ΔΔ ΛΙΘΑΚΙΑΣ του δήμου ΛΑΓΑΝΑ επιφάνειας 1867 τ.μ και εκτιμήθηκε οριστικά προς 52,00€ /τ.μ.

2. ΦΜΑ/5-9-2006 , μεταβιβάστηκε οικόπεδο εντός του οικισμούτου ΔΔ ΛΙΘΑΚΙΑΣ του δήμου ΛΑΓΑΝΑ επιφάνειας 816,16 τ.μ και εκτιμήθηκε οριστικά προς 120,00€ /τ.μ σε απόσταση 100μ από την θάλασσα.

3. για τα κτίσματα κατοικίες, μονοκατοικίες, που βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζονται τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής, οι οποίες καθορίζονται ανά περιοχή και χωριστά για κάθε είδος ακινήτου , άδεια οικοδομής κλπ.

4. για το αυτοκίνητο έλαβε υπόψη το εργοστάσιο κατασκευής τους φορολογικούς ίππους το χρόνο 1^η κυκλοφορίας και προσδιόρισε την αξία τους ως ακολούθως:

Οικόπεδο 1.848,02 τ.μ $\times$ 80,00 €/τ/μ = 147.842,00€

Ανώγειος οικοδομή 196,87 τ.μ με αντικειμενικά κριτήρια 60.526,00€

Ανώγειος οικοδομή 112 τ.μ με αντικειμενικά κριτήρια 44.271,00€

Οικόπεδο 1.202,96 τ.μ X 87 €/τ.μ 104.658,00€

Αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφορίας1.000,00€

Χρηματική αποζημίωση 2.952,92 €

ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 361.249,92 €

Δηλωθείσα αξία 228.706,92 €

Κατόπιν των ανωτέρω στις 12/12/2016 εκδόθηκε το με αρ. πρωτ.σημείωμα διαπιστώσεων με την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με αρ./2016 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 13/12/2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της προθεσμίας των 20 ημερών από της κοινοποίησής του ως άνω σημειώματος ούτε υπέβαλε δήλωση του Ν 446/2016 κατά τα οριζόμενα των άρθρων 57-61.

Ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους

1.Τις διατάξεις του άρθρου 63 Ν 4174/2013.

2.Τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ 1 και 25 παρ 1 του συντάγματος .

3.Απρόσφορα τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων

4. Η αξία των επίπλων και σκευών που προσδιόρισε ο έλεγχος είναι υπέρογκη.

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 απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο .Μεταξύ της κληρονομιά θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. «Εις τα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και λοιπά εν γένει πολύτιμα αντικείμενα, ως και αι πάσης φύσεως συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών εν γένει αντικειμένων, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται ιδιαιτέρως, κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3091/2002 τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 13 του Ν 2961/2001 ... όπου από την 1/1/2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται **στο σύνολο των κληρονομητέων κτισμάτων** που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά....

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 υποβολή των δηλώσεων εγένετο την 13/7/2006 και 14/11/2006 η δεκαετία εξέπνευσε την 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 ορθώς εξέδωσε την κρινόμενη πράξη την 10/3/2017 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 στον προσφεύγοντα 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 στον προσφεύγοντα 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 από 21/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./10-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομίας έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/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.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 .