



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 6.11.2017

αριθμός απόφασης 5743

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 Απόφαση 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 7.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου Αιγάλεω Αττικής, οδός, κατά της με αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 8.09.2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 8.09.2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20.03.2017 οικεία έκθεση οριστικού ελέγχου κεφαλαίου.

6. Την από 23.06.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 7.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

Με την με αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, χρονολογίας φορολογίας 8.09.2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του συζύγου της, οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου ποσού 13.047,59 ευρώ, πλέον τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι ύψους 13.047,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 26.095,50 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./28.09.2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, για τον έλεγχο της με αριθ./2002 δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Σύντομο Ιστορικό

Στις 08.09.2000 απεβίωσε οκαι κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους: α)την σύζυγό του, β)την κόρη του, και γ)τον υιό του, οι οποίοι υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω την με αριθ./03.01.2002 **εκπρόθεσμα** δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακέλου Θ-...../2000), με την οποία δήλωσαν τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία, που βρίσκονται στον οικισμό «.....» του Δήμου Εσπερίων της νήσου Κέρκυρας:

- 1)οικόπεδο έκτασης 6.759,16 τ.μ. με ισόγεια οικία επιφάνειας 12 τ.μ. στη θέση «.....»,
- 2)αγροτεμάχιο έκτασης 1.705,68τ.μ. με ελιές στη θέση «.....» με πρόσοψη σε κοινοτικό δρόμο,
- 3)αγροτεμάχιο έκτασης 4.942,04τ.μ. στη θέση «.....» με πρόσοψη σε αγροτική οδό και πλησίον της θάλασσας και
- 4)αγροτεμάχιο έκτασης 2.406,39τ.μ. στη θέση «.....» με πρόσοψη σε αγροτική οδό.

Με βάση την υποβολή της δήλωσης η συνολική κληρονομητέα περιουσία ανήλθε σε 138.131,30 €, η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας σε: $138.131,30 \text{ €} \times 2/8 = 34.532,83 \text{ €}$ και βεβαιώθηκε φόρος ποσού 967,29 €, βάσει του ν. 2579/1998 κατηγορία Α'.

Στις 31.05.2012 διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ Κέρκυρας από την Δ.Ο.Υ Αιγάλεω το με αριθ./2012 δελτίο πληροφοριών με αίτημα τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου έκτασης 6.759,16τ.μ. με την κείμενη σε αυτό ισόγεια οικία 12τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....» στον οικισμό «.....» του Δήμου Εσπερίων της νήσου Κέρκυρας.

Η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προσδιόρισε με συγκριτικά στοιχεία την αγοραία αξία του οικοπέδου σε 135.183.200 δρχ., έναντι δηλωθείσας αξίας 8.000.000 δρχ.

Η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας εξέδωσε την με αριθ./28.09.2016 εντολή ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω αγοραία αξία του ως άνω ακινήτου, καθόσον τα λοιπά κληρονομητέα ακίνητα προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο, κοινοποίησε στις 03.11.2016 στην προσφεύγουσα την με αριθ./2016 κλήση σε ακρόαση, με σημείωμα διαπιστώσεων των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την διαγραφή του επιβληθέντος σε βάρος της κύριου και πρόσθετου φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Μη νόμιμη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001.

β) Επιθυμεί να προβεί σε ανάκληση δήλωσης με το άρθρο 72 ν.2961/2001, διότι λόγω λάθους - πλάνης περί τα πράγματα δήλωσαν την κυριότητα σε ποσοστό 100% ενός οικοπέδου με εμβαδό 6.759,16 τ.μ. στη θέση «.....» του Δ.Δ.της Κέρκυρας, ενώ το συγκεκριμένο ακίνητο του ανήκε σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου. Προς απόδειξη αυτού του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται την με αριθ./6.03.2002 πράξη δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου Αθήναςόπου εμφανίζεται ότι οι συγκληρονόμοι αποδέχονται μόνο το ½ εξ αδιαιρέτου του εν λόγω ακινήτου, το με αριθ. 5169/1984 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Ρόδου, σύμφωνα με το οποίο η μητέρα του θανόντος του μεταβιβάζει το 50% του ως άνω ακινήτου καθώς και το με αριθ. 5170/1984 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Ρόδουμε το οποίο η δικαιοπάροχος μητέρα του μεταβίβασε το υπόλοιπο 50% του οικοπέδου στον αδελφό του

γ) Ο υπολογισμός της αξίας από την Δ.Ο.Υ. είναι εσφαλμένος αφού έγινε με τη λήψη ενός μόνο συγκριτικού στοιχείου, το οποίο δεν είναι πρόσφορο, λαμβανομένου υπόψη την απόσταση από τη θάλασσα, συγκεκριμένα απέχει από την θάλασσα 1.500 μ. ενώ το συγκριτικό απέχει μόλις 500μ., την έκτασή του αφού το κληρονομαίο ακίνητο είναι 6.759,16 τ.μ. ενώ το συγκριτικό μόνο 1.663,90 τ.μ., το γεγονός ότι το συγκριτικό στοιχείο αναφέρεται σε μεταβίβαση ολόκληρου του ακινήτου και όχι σε ποσοστό συγκυριότητας επί αυτού όπως το κρινόμενο, και τέλος η μορφολογία του εδάφους του είναι ανώμαλη και βραχώδης και όχι επίπεδη.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: *«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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».*

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του ως άνω νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου νόμου «Υπόχρεος στο 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 τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 62 του ως άνω νόμου, σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων: «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή, κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου, οι παραπάνω προθεσμίες μπορούν να παραταθούν μέχρι τρεις (3) μήνες κατά ανώτατο όριο από τη νόμιμη λήξη τους, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε δήλωση.

Επειδή, όμως σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 του ως άνω νόμου «1. 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,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε η εικονικότητας του συμβολαίου, μετά από δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο,».

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, ερμηνευμένων 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.

Αποφασίζομε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 7.06.2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου Αιγάλεω Αττικής, οδός, με ΑΦΜ

.....και την ακύρωση της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ελευσίνας με αριθ./2017, χρονολογία φορολογίας 2000:

Διαφορά φόρου	0,00 €
Συν πρόσθετος φόρος	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ