



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 30-10-2017

Αριθ. απόφασης:5642

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. καταχώρησης <<.....>>/30-05-2017 ενδικοφανή προσφυγή των: **α)** <<.....>> Α.Φ.Μ. <<.....>>, κατοίκου <<.....>> Δήμου Ήλιδας Τ.Κ.27059 και **β)** <<.....>> Α.Φ.Μ. <<.....>>, κατοίκου Αμαλιάδας Δήμου Ήλιδας οδός <<.....>> Τ.Κ.27200 ως ασκούσα τη γονική μέριμνα του <<.....>> Α.Φ.Μ. <<.....>>, κατά της με αριθ. <<.....>>/10-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. <<.....>>/10-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-03-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις από 08-06-2017 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. <<.....>>/30-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) <<.....>> και β) <<.....>> ως ασκούσα τη γονική μέριμνα του <<.....>>, 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. <<.....>>/10-03-2017 (αριθ.πρωτ. <<.....>>/02-05-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων (ως Ν.Υ. της κληρονόμου <<.....>>), φόρος ποσού **15.219,42€** (κύριος φόρος 6.917,92€ πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 8.301,50€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον θάνατο του <<.....>> στις 17-11-2005, (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ: <<.....>>/2005 και αριθ.δήλωσης: <<.....>>/06-04-2006), ο οποίος κατέλειπε ως κληρονόμο του, μεταξύ άλλων, την <<.....>> (εξωτικός), σε ακίνητα (οικόπεδα με οικίες και αγροτεμάχια) με ποσοστά εξ αδιαιρέτου 10/12 και 18/24, που βρίσκονται στο Δ.Δ. <<.....>> του Δήμου Αμαλιάδας νομού Ηλείας, βάσει της με αριθ. <<.....>>/14-10-2005 δημόσιας διαθήκης που δημοσιεύθηκε στο Πρωτοδικείο Αμαλιάδας στις 16-03-2006, σύμφωνα με την οποία βεβαιώθηκε και εισπράχθηκε ο αναλογών βάσει δήλωσης φόρος κληρονομιάς και συνετάγη η με αριθ. <<.....>>/07-04-2006 πράξη αποδοχής κληρονομιάς της συμβ/φου Αμαλιάδας <<.....>>.

Πριν τη παρέλευση 10/ετίας από την υποβολή της δήλωσης, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ η με αριθ. <<.....>>/03-06-2016 εντολή ελέγχου, για τον προσδιορισμό της αξίας των κληρονομιών στοιχείων. Αφού ελήφθησαν υπόψη: α) τα συγκριτικά στοιχεία για τα οικόπεδα εντός Δ.Δ. <<.....>>, β) το μη δηλωθέν τίμημα από μεταβίβαση δύο (2) ακινήτων μέσα στο προηγούμενο έτος και γ) η μείωση φόρου διαδοχικών μεταβιβάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.2961/2001, επειδή ο κληρονομούμενος <<.....>> κληρονόμησε ακίνητα μετά το θάνατο του αδελφού του <<.....>> που απεβίωσε στις 11-04-2005, μερίδα των οποίων αντιστοιχεί στην κληρονόμο <<.....>>, προέκυψε η ως άνω διαφορά φόρου με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Επειδή στις 20-06-2016 απεβίωσε η κληρονόμος <<.....>>, το με αριθ. <<.....>>/30-11-2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η με αριθ. <<.....>>/2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κοινοποιήθηκαν στους νομίμους κληρονόμους της: α) <<.....>> (RE <<.....>>GR/30-11-2016) και β) <<.....>> ως ασκούσα τη γονική μέριμνα του <<.....>> (RE <<.....>>GR/30-11-2016), βάσει της με

αριθ. <<.....>>/24-05-2016 δημόσιας διαθήκης της που δημοσιεύθηκε στο Πρωτοδικείο Αμαλιάδας στις 05-10-2016, προκειμένου να υποβάλλουν εγγράφως 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 προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν και ούτε υπέβαλλαν δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», οπότε εκδόθηκε η με αριθ. <<.....>>/10-03-2017 (αριθ.πρωτ. <<.....>>/02-05-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει δεκτή η προσφυγή τους, να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη από το φόρο και τις προσαυξήσεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη τήρηση διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, προκειμένου να εκθέσουν τις απόψεις τους, αφού ποτέ δεν τους επιδόθηκε η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.
- 2) Αυθαίρετη επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας κατά παράβαση της αρχής αναλογικότητας.
- 3) Αποδοχή της κληρονομίας με το ευεργέτημα της επ' ωφελεία απογραφής για τον <<.....>>.
- 4) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική. Έλλειψη αρχής ισότητας στα δημόσια βάρη και φοροδοτικής ικανότητας.
- 5) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου.
- 6) Επειδή η κληρονόμος <<.....>> μεταβίβασε μέχρι το θάνατό της στις 20-06-2016, όλα τα ακίνητα που κληρονόμησε, εκτός από: α) ένα ελαιοστάσιο 2.000τμ περίπου στη θέση <<.....>> Δήμου Ήλιδας, το οποίο κατέλειπε στον <<.....>> και β) ένα ελαιοστάσιο 4.000τμ περίπου στη θέση <<.....>> Δήμου Ήλιδας, το οποίο κατέλειπε στον <<.....>>, υπεύθυνοι για την πληρωμή του φόρου είναι και οι αγοραστές νυν κάτοχοι των ακινήτων.

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 3 παρ. 3 του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται το τίμημα από εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη 5/ετία από το θάνατό του και θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά.

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 10 του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου (αντικειμενικός προσδιορισμός) .

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 1 του άρθρου 14 του Ν.1473/1984 οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων έργων εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται σε κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών .

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 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 τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 1) η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2) Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31-03-2011), προβλέπεται ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, την πληρωμή του φόρου του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος.

Επειδή κατά τα άρθρα 1527, 1902, 1903, 1904, 1905 και 1912 του Α.Κ. περί αποδοχής κληρονομίας από ανήλικο με το ευεργέτημα της επ' ωφελεία απογραφής, συνάγεται ότι στην περίπτωση που ο κληρονόμος είναι ανήλικος η αποδοχή με το ευεργέτημα αυτό ισχύει αυτοδικαίως με αποτέλεσμα τον περιορισμό της ευθύνης του μέχρι το ενεργητικό της κληρονομικής περιουσίας.

Επειδή ο νομοθέτης απέβλεψε επιτρεπτως κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1103/12-10-2004 με θέμα «προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ.)», στις διατάξεις Φορολογίας Κεφαλαίου περ.1 «περί ευθύνης τελευταίου κατόχου ακινήτου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής», μοναδική εξαίρεση της γενικής αρχής ότι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο δικαιούχος της κτήσης ακινήτου, αποτελεί το άρθρο 83 του Ν.2961/2001, με το οποίο καθιερώνεται αλληλέγγυα σε ολόκληρο ευθύνη άλλων, πλην του δικαιούχου κτήσης, προσώπων, τα οποία απέκτησαν συμβατικά και κατέχουν, κατά το χρόνο που ανακύπτουν ή πρέπει να εκπληρωθούν φορολογικές υποχρεώσεις, τα μεταβιβασθέντα δυνάμει συμβάσεων ακίνητα.

Στην κρινόμενη υπόθεση σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) ορθά προσδιορίστηκε η αξία των κληρονομιών ακινήτων με συγκριτικά στοιχεία από τα τηρούμενα βιβλία στη Δ.Ο.Υ. για τα εντός οικισμού οικοπέδα. 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,

2) το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η προσωρινή πράξη κοινοποιήθηκαν νομίμως με συστημένη επιστολή στη δηλωθείσα δ/ση τους, αλλά δεν ανταποκρίθηκαν για να εκφράσουν τις απόψεις τους,

- 3) ο καταλογισμός και η βεβαίωση φόρου έγινε στην κατά νόμο κληρονόμο <<.....>>, οι δε κληρονόμοι της υπεισέρχονται ως Ν.Υ. Στον ανήλικο <<.....>> ουδέποτε βεβαιώθηκε μέχρι σήμερα κανένα ποσό φόρου, ατομικά ή ως συνυπόχρεου,
- 4) η επιβολή του φόρου δεν αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας και της φοροδοτικής ικανότητας και 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,
- 5) η ευθύνη του τρίτου από σύμβαση κατόχου ακινήτου δεν αποτελεί κύρια φορολογική του υποχρέωση, αλλά είναι ενοχικής μορφής, παρακολουθεί τον εκάστοτε κάτοχο του ακινήτου και ανακύπτει κατά το στάδιο της πληρωμής και όχι της βεβαίωσης,
- 6) η δήλωση κληρονομίας υπεβλήθη το έτος 2006, (η δεκαετία εξέπνευσε την 31-12-2016), οπότε 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.

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 διαρκείας 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 κληρονομίας αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στους προσφεύγοντες την με αριθ. <<.....>>/10-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. <<.....>>/30-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) <<.....>> Α.Φ.Μ. <<.....>>και β) <<.....>> ως ασκούσα τη γονική μέριμνα του <<.....>> Α.Φ.Μ. <<.....>>, κατά της με αριθ. <<.....>>/10-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2005, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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