



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 2/2/2021

Αριθμός απόφασης 345

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 5/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός Τ.Κ. κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/8/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 14.440,52€, πλέον 14.487,27€ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 24 Απριλίου 1997 απεβίωσε η και κατέλειπε μοναδικούς πλησιέστερους συγγενείς και κληρονόμους της, τον προσφεύγοντα, τον αμφιθαλή αδελφό της, και τον σύζυγό της

Στις 28-8-2004 απεβίωσε στον ο του και κατέλειπε κληρονόμο τον προσφεύγοντα.

Για όλη την κληρονομία που κατέλειπε σε αυτόν και στον μεταποβιώσαντα πατέρα του, η μητέρα του, υποβάλανε αυτός και ο πατέρας του την με αριθμό φακέλου Θ-...../1997 Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Η κληρονομία την οποία κατέλειπε η θανούσα μητέρα του σε αυτόν και τον πατέρα του,, περιλαμβάνει έναν αγρό έκτασης 10.000,00 τ.μ. εντός της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου εντός του οικισμού και επί της επαρχιακής οδού - με τις εντός αυτού δύο μονοκατοικίες επιφάνειας 30 τ.μ. και 40 τ.μ. αντίστοιχα.

Για το παραπάνω ακίνητο υποβάλανε την υπ. αρ./1999 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθμ. φακέλου Θ-...../1997) και δηλώσανε: α) Δρχ. 30.000.000 για τον αγρό, β) δρχ. 1.053.360 για την μία οικία και γ) δρχ 1.003.200 για την άλλη οικία. Συνολική αξία κληρονομιάου ακινήτου 32.056.560 δρχ.

Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για το συγκεκριμένο ως άνω ακίνητο, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, με βάση την από 29-4-2010 Έκθεση Ελέγχου προσδιόρισε την αξία του παραπάνω ακινήτου σε ΔΡΑΧΜΕΣ 67.867.120 ήτοι 199.169,831 ΕΥΡΩ, συνολικά ως εξής:

Α) Για τον αγρό των δέκα (10) στρεμμάτων σε δρχ. 62.500.000 άλλως 183.418,92 ΕΥΡΩ.

Β) Για την μία οικία σε δρχ 2.106.720 άλλως 6.182,59 ΕΥΡΩ.

Γ) Για την άλλη οικία σε δρχ 3.260.400 άλλως 9.568,30 ΕΥΡΩ.

Ενώ παράλληλα στην ίδια έκθεση ελέγχου σημειώνεται ότι τα δύο κτίσματα (κατοικίες) διαφέρουν ως προς τις επιφάνειές τους σε σχέση με τα δηλωθέντα και είναι στην πραγματικότητα 23 και 65 τ.μ. αντίστοιχα.

Έτσι, προέκυψε με βάση την έκθεση ελέγχου συνολική αξία του ως άνω ακινήτου (αγρού 10 στρεμμάτων με δύο οικίες επ' αυτού) 67.867.120 δρχ ήτοι 199.169,831 ΕΥΡΩ, αντί της δηλωθείσας αξίας των 32.056.560 δρχ ή 94.076,47 ΕΥΡΩ.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν οι υπ. αρ...../2010 και/2010 πράξεις επιβολής φόρου κληρονομιάς για τον ίδιο και οι υπ. αρ./2010 και/2010 πράξεις επιβολής προστίμου για τον μεταποβιώσαντα πατέρα του, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Ο προσφεύγων καθ' όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ΠΡΟΣΕΦΥΓΕ ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου και ΖΗΤΗΣΕ την ΑΚΥΡΩΣΗ και ΕΞΑΦΑΝΙΣΗ τους.

Επί της παραπάνω Προσφυγής του εξεδόθη η με αριθμό/2019 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 20ο) η οποία έκανε ΔΕΚΤΗ την Προσφυγή του και ΑΚΥΡΩΣΕ όλες τις ανωτέρω πράξεις και **ΑΝΕΠΕΜΨΕ την υπόθεση στην φορολογική Αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.**

Σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ. αρ./2020 εντολή ελέγχου, όπου από τον έλεγχο των στοιχείων του φακέλου, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2961/01 διαπιστώθηκαν τα εξής:

Ο προσφεύγων, κληρονόμος εκ διαθήκης της του που απεβίωσε στις 24-04-1997, υπέβαλε στη ΔΟΥ Παλλήνης την με αρ./1999 δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δήλωσε κατά ψιλή κυριότητα ένα αγρό επιφανείας 10.000,00 τμ, εντός της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου του οικισμού, επί της επαρχιακής οδού -, του οποίου την αξία προσδιόρισε σε 24.000.000δρχ (30.000.000 X 8/10 ΨΚ), με τις εντός αυτού δύο μονοκατοικίες επιφανείας 30τμ και 40τμ των οποίων την αξία προσδιορίστηκε με αντικειμενικό σύστημα σε 842.688δρχ και 802.560δρχ αντιστοίχως.

Με την ανωτέρω δήλωση ο προσφεύγων, δήλωσε προς συνυπολογισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΝΔ 118/1973 (ΦΕΚ Α'202) προγενέστερες δωρεές γονικές παροχές και προίκες, συνολικής αξίας 12.000.000 δρχ, ενώ δηλώθηκε και παθητικό κληρονομιάς (έξοδα κηδείας) ύψους 160.000δρχ (200.000δρχ X 8/10 ΨΚ).

Ήτοι συνολική αξία κληρονομικής μερίδας 25.645.248δρχ και προγενέστερη γονική παροχή δρχ 12.000.000 ήτοι συνολική φορολογητέα αξία 37.645.248δρχ.

Με την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος 61.816δρχ ο οποίος καταβλήθηκε.

Σύμφωνα με τις υπ. αριθ./99 και/99 βεβαιώσεις της ΔΕΗ που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα προκειμένου να υπολογιστούν οι παλαιότητες και τα τετραγωνικά μέτρα των κτισμάτων των ως άνω ακινήτων διαπιστώθηκε ότι τα τμ της μονοκατοικίας που δηλώθηκε 30 τ.μ είναι 23 τ.μ και της άλλης που δηλώθηκε 40 τ.μ είναι 65 τ.μ Ως εκ τούτου, η αξία τους προσδιορίστηκε ως εξής:

α) τιμή εκκίνησης βάσει υπουργικής απόφασης, $110.000\deltaρχ \times 1,20 = 132.000\deltaρχ \times 30\tau\mu$ (**βάσει δηλ.**) $\times 1$ (Συντ. Μεγεθ.) $\times 0,95$ (Συντ. θερμ.) $\times 0,80$ (Συντ. κατ. τσιμ.) $\times 0,70$ (παλαιοτ) = $2106720\deltaρχ \times 8/10 \Psi\text{Κ.} = 1.685.376\deltaρχ$.

β) τιμή εκκίνησης $110.000\delta\rho\chi \times 1,20 = 132.000\delta\rho\chi \times 65\tau\mu$ (**βάσει ΔΕΗ**) $\times$ (Συντ. Μεγεθ.) $\times 0,95$ (Συντ. θερμ.) $\times 0,80$ (Συντ. κατ. τσιμ.) $\times 0,50$ (παλαιοτ) $= 3.260.400 \delta\rho\chi \times 8/10$ Ψ. Κ. $= 2.608.320\delta\rho\chi$

Ήτοι συνολική αξία κτισμάτων κατόπιν έλεγχου $4.293.696 \delta\rho\chi$ αντί δηλωθέντων $1.645.248 \delta\rho\chi$.

Η δε αξία του αγρού εντός του οικισμού προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με συγκριτικά στοιχεία διότι κατά το χρόνο φορολογίας δεν ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα στη περιοχή ήτοι:

Με βάσει το Συγκριτικό στοιχείο της δήλωση ΦΜΑ/97, μεταβιβάστηκε αγροτεμάχιο 957,99τμ με οριστική αξία $= 8.800\delta\rho\chi/\tau\mu$.

Το κρινόμενο, βρίσκεται στην ίδια θέση με το συγκριτικό πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας και την θέση ως εφαπτόμενο επαρχιακής οδού - και μειονεκτεί ως προς την έκταση. Η αξία του προσδιορίζεται ως εξής:

Αγρός $10.000\tau\mu \times 9.250\delta\rho\chi/\tau\mu = 92.500.000\delta\rho\chi$
Αντικ· αξία ΑΑΓΗΣ $10.000\delta\rho\chi \times \text{ΕΒΑ}$
(ειδ-αξία αξία) $2.500 \times \text{επαρχ. οδο } 1.30 = 32.500.000\delta\rho\chi$
προσδιορισμός αξίας ακινήτων σύμφωνα με τον έλεγχο
ΠΟΛ 1129/18-12-04 $(92.500.000 + 32.500.000 = 125.000.000/2 = 62.500.000\delta\rho\chi)$
Ήτοι αξία, έλεγχου αγρού $= 62.500.000 \times 8/10$ Ψ.Κ. $= 50.000.000$
Αξία ελέγχου κτισμάτων $= 4.293.696$
Συνολική αξία ελέγχου $= 54.293.696\delta\rho\chi$
Αντί δηλωθείσας αξίας $25.645.248\delta\rho\chi$.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εστάλη η με αριθμ./2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθ. 18, 19, και 72§18 Ν. 4174/13 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των αρθ. 397 και 398§1 του Ν. 4512/2018 με συνημμένη την με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στη ως άνω πρόσκληση, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 28 του Ν. 4174/13, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθμ. πρωτ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η με αρ./2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Κατ' άρθρο 102 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών κλπ «Το Δημόσιο εκπίπτει του Δικαιώματος 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)....., γ).....».

Τόσον αυτός όσον και ο μεταποβιώσας πατέρας του υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομίας με αριθμό φακέλου Θ-...../1997, δηλαδή υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομίας το έτος 1997. Συνεπώς ήδη το δικαίωμα το Δημοσίου για επιβολή πράξης επιβολής φόρου και προστίμου είχε υποπέσει στην δεκαετή παραγραφή του Νόμου ήδη και κατά την αρχική κοινοποίηση Πράξης Προσδιορισμού φόρου Κληρονομίας με αριθμό/2010 ενώ καμία εκ των εξαιρέσεων του άρθρου 102 παρ. 3 Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών κλπ δεν συνέτρεχε ούτε συντρέχει.

Συνεπώς η προσβαλλόμενη είναι ακυρωτέα πρωτίστως για τον λόγο αυτό.

B. ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Αναληθώς εκτιμήθηκε η αξία του κληρονομιαίου ακινήτου, ήτοι αγρού 10.000,00 τ.μ. στο στο ποσόν των 50.000.000 δρχ. Η τιμή αυτή είναι όχι μόνον υπέρογκη και υπερδιπλάσια της δηλωθείσης πραγματικής αξίας, αλλά αποτελεί και αυθαίρετη και εξωπραγματική εκτίμηση που εκφεύγει των ορίων της χρηστής διοίκησης, ειδικώς δε για το ακίνητο τούτο που μειονεκτεί παντός άλλου στην ευρύτερη περιοχή. Το ληφθέν ως συγκριτικό στοιχείο (δηλ. αυτοτελές οικόπεδο 957,99 τ.μ.), για τον προσδιορισμό της αξίας του κληρονομιαίου ακινήτου δεν είναι πρόσφορο να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 10 του ν.δ. 118/73 γιατί ούτε «πλησιόχωρον» είναι ούτε ομοειδές. Μάλιστα, δε το φερόμενο παραπάνω ως δήθεν συγκριτικό στοιχείο αποτελεί αυτοτελές οικόπεδο το οποίο σαφέστατα υπερτερεί έναντι του δικού του, καθότι επί του δικού του κληρονομήθηκαν μόνον ιδανικά μερίδια, η αξία των οποίων, κατά κοινή λογική, και, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, είναι τουλάχιστον υποδιπλάσια από την κανονική αξία ενός αυτοτελούς οικοπέδου, ως μη εμπορεύσιμα. Επιπλέον το άνω ακίνητο ήταν και είναι εκτός σχεδίου πόλεως. Επιπρόσθετα λόγω της μεγάλης του επιφανείας δεν είναι ισάξιο εμπορεύσιμο προς το συγκριτικό των 957,99 τ.μ., το έδαφός του είναι βραχύδες και επικλινές. Για να καταδειχθεί δε το μέγεθος της υπερβολής και της αυθαίρεσίας της άνω εκτίμησης επικαλείται τις αντικειμενικές αξίες γης του Υπουργείου Οικονομικών. Ενώ αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι σήμερα πλέον που ισχύουν και οι κλίμακες των αντικειμενικών αξιών, η αξία του εν λόγω ακινήτου, 13 χρόνια (!!!) μετά, δεν ξεπερνά ανά τ.μ. το ποσό των 12 ΕΥΡΩ.

Γ. Αναληθώς εκτιμήθηκε η αξία των κτισμάτων σε 1.685.376 δρχ και 2.608.320 δρχ αντίστοιχα, καθόσον αυτά αποτελούν παλαιά κτίσματα σχεδόν ετοιμόρροπα τα οποία χρησίμευαν ενίοτε και ως αποθήκες. Οι τιμές αυτές, επίσης, είναι όχι μόνον υπέρογκες και υπερδιπλάσιες της δηλωθείσης πραγματικής αξίας, αλλά αποτελούν ομοίως και αυθαίρετες και εξωπραγματικές εκτιμήσεις που εκφεύγουν των ορίων της χρηστής διοίκησης, ειδικώς δε για τα κτίσματα αυτά που μειονεκτούν πάσης άλλης οικίας γύρωθε.

Δ. Η έκθεση ελέγχου, στην οποία και συμπεριλαμβάνεται και μία υποτυπώδης αναφορά περί εκτιμήσεως των ακινήτων κληρονομιών στοιχείων, στερείται παντελώς των απαραίτητων, για κάθε έκθεση, στοιχείων, αφού αυτή ούτε λεπτομερής και εμπεριστατωμένη είναι, όπως απαιτεί ο νόμος, ούτε, δε, αναφέρει καν τον τόπο και τον χρόνο που έγινε, αν και τότε έγινε επιτόπιος έλεγχος και αυτοψία των ακινήτων, ποιά η πραγματική κατάσταση των αντικειμένων της φορολογίας ακινήτων κ.λπ. Έχουν περιληφθεί μόνον πληροφορίες από ένα συγκριτικό στοιχείο άλλου φερόμενου ως ομοειδούς ακινήτου, και αυτό δε, με λίαν επιδερμική αναφορά, ώστε να μην δύναται κανείς να έχει ένα ικανό πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο αναφοράς. Είναι δε αξιοσημείωτο ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, έχει περιλάβει ως συγκριτικά στοιχεία τα υψηλότερα της εποχής και πάνω σε αυτά έχει μάλιστα επιπροσθέσει αξίες για το δικό του ακίνητο.

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 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 παροχής στον ίδιο ή σε προγενέστερο χρόνο, η 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.

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης άρχεται με την ημερομηνία θανάτου του προσφεύγοντος δηλαδή το έτος 1997, η δε κρινόμενη φορολογική δήλωση υπ. αρ..... υποβλήθηκε στις 21/4/1999 και ο χρόνος παραγραφής της άρχεται στις 31/12/2009, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ 1 περ α) του άρθρου 102 του Ν 2961/2001 ήτοι.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής εξέδωσε τις υπ. αρ. και πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και προστίμου αντίστοιχα στις 14/5/2010.

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 στους προσφεύγοντες την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις απόψεις της αναφέρει ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ 3 περ α) του ν 2961/2001 αν η καταλογιστική πράξη η οποία κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα από την φορολογική αρχή, ακυρώθηκε από Διοικητικό δικαστήριο για οποιοδήποτε

μη ουσιαστικό λόγο, δηλαδή τυπική πλημμέλεια, η κοινοποίηση της πράξης δύναται να γίνει εντός έτους από της ακυρώσεως της προγενέστερης πράξης ή της εκδόσεως της απόφασης του Διοικητικού Δικαστηρίου.

Επειδή η υπ. αρ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου δημοσιεύτηκε στις 26/9/2019 η κρινόμενη πράξη ορθώς και εμπροθέσμως εκδόθηκε στις 27/8/2020 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με το διατακτικό αυτής.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι, **κατά την αρχική** κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς για τον ίδιο και τον μεταποβιώσαντα πατέρα του, το δικαίωμα του δημοσίου είχε υποπέσει σε δεκαετή παραγραφή σύμφωνα με το άρθρο 102 του ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντας τις από 13-5-2010 Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή 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 5/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, λόγω παραγραφής.

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/...../...../2020

Διαφορά φόρου	0
Τόκοι/πρόστιμα	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

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.