



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04/02/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης 284

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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 07/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ) κατοίκου οδός Τ.Κ, κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/07/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- του (ΑΦΜ), 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:

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./...../19 εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, κατ' επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία την/2019 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, στην οποία αναφέρεται ότι: «Ακυρώνει την/2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέου Ηρακλείου Αττικής κατά το μέρος που αφορά τον εκκαλούντα».

Ο ανωτέρω φορολογούμενος με την από 7-10-2019 και με αριθμό πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της με α/α/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, η οποία λανθασμένα αναγράφεται στο παρόν δικόγραφο ως/2019, ποσού κύριου και πρόσθετου φόρου συνολικά 93.408,26 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

Για το ποσό φόρου της ανωτέρω κληρονομιάς, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./2010 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου και αφορούσε το φάκελο κληρονομιάς του θανόντα στις 28-1-1999 Μεταξύ των άλλων κληρονομιαίων στοιχείων συμπεριλαμβάνονταν και δύο ακίνητα για τα οποία υπήρξε διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας αξίας από τους κληρονόμους και της αξίας την οποία προσδιόρισε η αρμόδια Φορολογική Αρχή. Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντα, ήταν η σύζυγός του κατά 2/8 και τα τέκνα του και –..... κατά 3/8 έκαστος. Η παραπάνω πράξη αφορούσε το ποσοστό κληρονομιάς κατά 2/8 της μητέρας του προσφεύγοντα, η οποία είχε ήδη αποβιώσει κατά την έκδοση της επίδικης πράξης, στις 16-9-1999, και ο προσφεύγων είναι νόμω υπόχρεος κατά 1/2 για την καταβολή του φόρου που της αναλογεί.

Κατά της εν λόγω πράξης ο προσφεύγων είχε στραφεί με προσφυγή, η οποία πρωτοδίκως είχε γίνει δεκτή εν μέρει, τροποποιώντας την αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και εν συνεχεία κατ' έφεση εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωνε την ανωτέρω Π.Π.Φ.Κ. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ν. Ηρακλείου, λόγω μη νομιμοποίησης του υπογράφοντος την επίδικη πράξη Υποδιευθυντή της ανωτέρω ΔΟΥ.

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

1. Το Δημόσιο εξέπεσε του δικαιώματος του για κοινοποίηση πράξης και επιβολή φόρου κληρονομιάς λόγω παραγραφής την 01/01/2010.
2. Η προσβαλλόμενη Διοικητική Πράξη, είναι, εκτός των άλλων, ασαφής, αόριστη, αβάσιμη, αντιφατική και ως Διοικητική Πράξη αντισυνταγματικά ανατιολόγητη.

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 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 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε την 10/03/1999 και συνεπώς η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2009, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν. 3513/2006, Ν. 3697/2008 , Ν. 3790/2009 και Ν. 3842/2010 ορθώς εξέδωσε την κρινόμενη πράξη την 22/06/2010 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, τόσο στην με αριθμό/2011 προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο όσο και με την με αρ. /2017 έφεση στο Διοικητικό Εφετείο του προσφεύγοντος έγινε επίκληση για ακύρωση της κρινόμενης πράξης λόγω παραγραφής.

Επειδή, στην από 08-10-2019 Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα εξής:

- «...Συγκεκριμένα, η αρχική δήλωση κληρονομιάς είχε υποβληθεί από τον προσφεύγοντα και τους συγκληρονόμους του στις 10-03-1999 και οι καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 22-06-2010 και ως εκ τούτου η επίδικη πράξη θεωρείται περιγεγραμμένη.»

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 κληρονομιάς 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...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, 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. 07/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ), κατοίκου οδός Τ.Κ, κατά της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.