



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-3-2018

Αριθμ. Αποφ.: 609

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ.Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»**

**4. Την με ημερομηνία .....-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ: ....., ως πλησιέστερου συγγενή και εξ' αδιαθέτου κληρονόμο**

της αποβιωσάσης μητρός της ..... χήρα . ....., κατοίκου ....., επί της οδού ..... , Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθμ. ....-/.....-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .....-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της . ..... 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 αριθμό .....-/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιωσάσης . ..... χάρα ....., διαφορά φόρου κληρονομιάς 626,55€ πλέον πρόσθετου φόρου 751,86€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.378,41 €** για το έτος φορολογίας 2005.

Η προσφεύγουσα ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιωσάσης κατά την .....-2014, μητρός της ..... χήρα ....., κατέστη νόμω υπόχρεη σε ποσοστό 50% για την κληρονομιά που περιήλθε στη μητέρα της κατά το θάνατο του συζύγου της, ..... την .....-2005. Πιο συγκεκριμένα, η ..... περιήλθε στην κληρονομιά του συζύγου της ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος σε ποσοστό 25% και ακολούθως υπέβαλε την υπ' αριθμ. ....-/.....-2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ....., από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αριθμ. ....-/.....-2017 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. ....-/.....-2016 εντολής ελέγχου, προέβη σε έλεγχο της προαναφερόμενης δήλωσης φόρου κληρονομιάς συντάσσοντας την από .....-2017 έκθεση ελέγχου και εκδίδοντας την υπ' αριθμ. ....-/.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καθώς η ελεγχόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς κρίθηκε ανακριβής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της υπ'αριθμ. ....-/.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί, αφού ο κληρονομούμενος πατέρας της απεβίωσε κατά την .....-2005 και η μητέρα της ως κληρονόμος υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς στις .....-2006.
2. Η επιβολή φόρου κληρονομιάς για ρυμοτομούμενα ακίνητα για τα οποία δεν είχε καταβληθεί η αποζημίωση κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, δεν είναι νόμιμη. Καταχρηστικά επιβλήθηκε φόρος κληρονομιάς στα αγροτεμάχια με αριθμούς ..... και ..... λαμβάνοντας υπόψη, όχι τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των αγροτεμαχίων αλλά συγκριτικά στοιχεία οικοπέδων. Περαιτέρω, τα ως άνω οικόπεδα εμπίπτουν εντός των περιοχών Β' κατοικίας (Η2) και (Η1) της ..... , είναι οικόπεδα με ειδικούς όρους δόμησης, ενώ εάν ολοκληρωθεί η πολεοδόμηση της περιοχής η έκτασή τους θα μειωθεί σημαντικά.
3. Δεν μπορεί να θεωρηθεί ανακριβής εκ δόλου η δήλωση φόρου κληρονομιάς, διότι όταν υποβλήθηκε δεν ίσχυαν τα ίδια συγκριτικά στοιχεία. Από την προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι σαφές σε ποια συγκριτικά στοιχεία ερείδεται η πράξη της φορολογικής αρχής. Περαιτέρω, η ακίνητη περιουσία του ήταν σε πλήρη γνώση του φορολογικού μηχανισμού και συνεπώς κακώς επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος 120%.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή** στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 102, παρ. 1 του Ν.2961/2000 «*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 εικονικότητα συμβόλαιο και*
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση».*

**Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «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.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

**Επειδή**, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

**Επειδή** σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

**Επειδή** περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η υπ' αριθμ. ....../2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς της ..... (Θ-...../2005) κατατέθηκε την .....-2006 και η προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ. ....../.....-2017 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεη σε ποσοστό 50% την .....-2017.
- Ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου ήτοι η ...../2005. Ωστόσο, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 102 παρ. 1α του ν.2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση φόρου κληρονομιάς.
- Στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15-09-2017 απόφασή του Γραμματέα της Α.Α.Δ.Ε. και την Πολ.1154/2017, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με την περ. α' της παρ 1 του άρθρου 102 του ΝΔ 118/1973, παραγράφεται δέκα έτη μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, δηλαδή, την 31-12-2016. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ ....../2017 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, εκδόθηκε την .....-2017, μετά την παρέλευση δεκαετίας από την υποβολή της ως άνω δήλωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς πρέπει να γίνει δεκτός και εξ' αυτού του λόγου η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών παρέλκει αλυσιτελώς.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .....2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της . ..... του ..... με ΑΦΜ: ..... ως νόμω υπόχρεης σε ποσοστό 50% της αποβιωσάσης μητέρας της, . ..... και την ακύρωση της υπ' αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:**

Επί της υπ' αρ. ..../-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

|                                                              |               |
|--------------------------------------------------------------|---------------|
| <b>Κύριος φόρος</b>                                          | <b>0,00 €</b> |
| <b>Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%</b> | <b>0,00 €</b> |

|                                 |               |
|---------------------------------|---------------|
| <b>Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς</b> | <b>0,00 €</b> |
|---------------------------------|---------------|

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.