



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18-12-2017

Αριθμός απόφασης : 6423

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. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>

4. Την με αριθ.πρωτ. «.....»/03-08-2017 ενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Σκοτεινής Αργολίδας, β) «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Τορόντο Καναδά, γ) «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Καναδά, δ) «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Καναδά, ε) «.....»Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Καναδά, στ) «.....» Α.Φ.Μ. «.....» κατοίκου Μόντρεαλ Καναδά

και ζ) «.....», Α.Φ.Μ. «.....» κατοίκου Μόντρεαλ Καναδά, κατά των με αριθ. «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017 και «.....»/05-07-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004, κατόπιν μετάθεσης αυτής βάσει του άρθρου 25Α του Ν. 3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ. «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017 και «.....»/05-07-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση της από 05-07-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις από 09-08-2017 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

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

Επί της με αριθ.πρωτ. «.....»/03-08-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....», β) «.....», γ) «.....», δ) «.....», ε) «.....», στ) «.....» και ζ) «.....», 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 τις με αριθ. «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017 και «.....»/05-07-2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίσθηκαν σε βάρος των: «.....», «.....», «.....» και «.....» αντίστοιχα, φόρος κληρονομιάς ποσού **2.758,01€**, που αφορά ποσοστό κατά το ιδανικό μερίδιο του 1/5 εξ αδιαιρέτου για τον καθένα, ως κληρονόμοι της «.....».

Με την με αριθ. «.....»/05-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς καταλογίσθηκε σε βάρος των: «.....», «.....» και «.....» (ως νόμου υπόχρεοι του μεταποβιώσαντος κληρονόμου «.....» στις 22-04-2015), φόρος κληρονομιάς ποσού **2.758,01€**, που αφορά ποσοστό κατά το ιδανικό μερίδιο του 1/5 εξ αδιαιρέτου για τον «.....», ως κληρονόμο της «.....» και επιμερίζεται σε ποσοστό 2/8 για τη σύζυγο του «.....» και σε ποσοστό 3/8 για το κάθε τέκνο του «.....» και «.....».

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. «.....»/19-12-2014 εντολής ελέγχου σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν τα εξής: στις 12-01-2004 απεβίωσε η «.....» και υπεβλήθη η με αριθ. «.....»/12-07-2004 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ-«.....»/2004) με

κληρονομιαία ακίνητα συνολικής αξίας 282.368,00€ (κληρονομική μερίδα εκάστου: 56.473,60€ και βεβαιωθείς φόρος: 4.147,36€), από τους πιο πάνω εξ αδιαθέτου κληρονόμους της (ανίψια), ανάμεσα στα οποία περιλαμβάνονταν και ένα οικόπεδο στη θέση «.....» ΑΡΓΟΥΣ (στην επέκταση του σχεδίου πόλης) στο Ο.Τ. Γ440, εκτάσεως 3.807,56τμ, από το οποίο τμήμα 1.663,00τμ ρυμοτομείται και παραμένει ρυμοτομούμενο μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. «.....»/10-10-2016 βεβαίωση της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Άργους-Μυκηνών.

Είχε ζητηθεί από τους κληρονόμους αναβολή φορολογίας κατά το έτος υποβολής της δήλωσης (2004) σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες όμως καταργήθηκαν με το άρθρο 25Α του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/τ.Α΄/23-04-2010) και την ΠΟΛ.1048/28-04-2010, που ορίζει ότι στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών καταργείται η αναβολή φορολογίας για τα ρυμοτομούμενα-απαλλοτριούμενα ακίνητα και παρέχεται ετήσια προθεσμία για την άμεση φορολόγηση αυτών για τα οποία είχε ζητηθεί αναβολή.

Ωστόσο οι κληρονόμοι δεν ακολούθησαν τα προαναφερθέντα, δεν υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομίας εντός της ταχθείσας προθεσμίας, ούτε δηλώσεις υπαγωγής στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 περί Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης, αντιθέτως υπέβαλαν την με αριθ. «.....»/11-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ.Ε.Δ. σύμφωνα με την οποία εκδόθηκε η με αριθ. «.....»/09-05-2017 απόφαση που αποδέχεται την υποβληθείσα προσφυγή για λόγους νομικής πλημμέλειας (τυπικοί λόγοι).

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. προέβη σε επανακοινοποίηση των οριστικών πράξεων (αφού πρώτα επιδόθηκαν στους φορολογουμένους ή στους φορολογικούς τους εκπροσώπους, Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας στα οποία ανταποκρίθηκαν οι προσφεύγοντες καταθέτοντας το με αριθ. «.....»/21-06-2017 υπόμνημά τους), καθορίζοντας την αξία του ρυμοτομούμενου τμήματος στο ποσό των 162.682,05€ (αφού έλαβε υπόψη το μειωτικό συντελεστή ειδικών συνθηκών χ 0,80), τη συνολική αξία των κληρονομιαιών ακινήτων στο ποσό των 445.050,05€ και τη μερίδα κάθε κληρονόμου στο ποσό των 89.010,01€.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμες και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις.
2. Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α΄ και β΄ του Ν. 3842/2010, δυνάμει της με αριθ. 166/2016 απόφασης του Σ.Τ.Ε.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

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 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. ι' του Ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) ορίζεται ότι «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) ... ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25Α του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ.58/τ.Α'/23-04-2010)και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1048/28-04-2010 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν.2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 Α'), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

1. α) η περίπτωση ι' του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 που αφορούν μετάθεση χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, κατά το χρόνο καταβολής τιμήματος για κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, καταργούνται.

β) μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες κατά την ημερομηνία αυτή είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Επειδή στην με αριθ.166/2016 απόφ. του Σ.Τ.Ε. που ορίζει ότι <<οι κύριοι απαλλοτριωτέων κληρονομιαίων ακινήτων δεν έχουν υποχρέωση καταβολής φόρου κληρονομιάς ούτε υπόκεινται σε τέτοιο φόρο>>, αναφέρονται τα εξής : Σύμφωνα με το άρθρο 25Α παρ.1 εδάφ. α'και β' του Ν.

3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-04-2010) καταργήθηκε η διάταξη της περιπτώσεως ι΄ του άρθρου 7 του ως άνω Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών κλπ. με σκοπό, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, «...οι φορολογούμενοι να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», με το δε εδάφιο β΄ της ίδιας παραγράφου 1 του αυτού άρθρου 25Α του Ν. 3842/2010 ετάχθη προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας ως εξής: «Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επί φορολογίας αντικειμένων κληρονομιάς... μεταξύ των συντελεστών ειδικών συνθηκών που λαμβάνονται υπ΄ όψη περιλαμβάνεται και συντελεστής 0,80 αν το οικόπεδο έχει κηρυχθεί απαλλοτριωτέο.

Επειδή όταν στην περιουσία αυτή περιλαμβάνονται ακίνητα που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως αστικά ακίνητα τα οποία έχουν κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα ή έχουν ρυμοτομηθεί, ο κληρονόμος στερείται του δικαιώματος χρήσεως και εκμεταλλεύσεως κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ΄ αρχήν, η δόμηση, και, συνακόλουθα, της διαθέσεως αυτών στην πραγματική τους (αγοραία) αξία, εξουσίες που αναμφισβήτητα έχει ο κληρονόμος ακινήτων που δεν βρίσκονται σε τέτοια κατάσταση.

Στην πραγματικότητα, άλλωστε, ο κληρονόμος ακινήτου που έχει κηρυχθεί, πριν από την επαγωγή, αναγκαστικώς απαλλοτριωτέο, κληρονομεί ουσιαστικά την προσδοκία καταβολής της αποζημιώσεως, δεδομένου ότι η επ΄ αυτού κυριότητά του, με τα περιορισμένα κατά τα ανωτέρω δικαιώματα, τελεί υπό την διαλυτική αίρεση της συντελέσεως της αναγκαστικής απαλλοτριώσεως. Ως εκ τούτου, σε μια τέτοια περίπτωση που οι συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτριώσεως του ακινήτου έχουν καταστήσει ουσιαστικά αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή του για τον κληρονόμο, η επιβολή φόρου, έστω και μειωμένου (με μειωτικό συντελεστή 0,80 ή 0,75 κατά το "αντικειμενικό" σύστημα υπολογισμού του Ν. 1249/1982), ακόμη και αν παρουσιάζεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση ως θεσπισθείσα προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, ώστε «...να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθ΄ ό μέρος καθιστά υποχρεωτική την επιβολή του οικείου φόρου κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η

απόκτηση της κυριότητας του ακινήτου δεν αντανakλά αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, την φορολόγησή του «ανάλογα με τις δυνάμεις του». Επί πλέον έρχεται σε αντίθεση και με το άρθρο 17 του Συντάγματος, καθώς η επιβολή φόρου κληρονομίας σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί επί μακρόν αδρανείας της Διοικήσεως σε σχέση με την συντέλεση της απαλλοτριώσεως, πεποίθηση ασύμβατη με την κατά το Σύνταγμα επιβαλλομένη καταβολή της σχετικής αποζημιώσεως, η οποία, κατά την έννοιά του, πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα, καταλήγοντας άλλως σε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας που προστατεύουν τόσο η ως άνω συνταγματική διάταξη, όσο και το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Εν όψει των ανωτέρω, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25Α παρ. 1 του Ν. 3842/2010 και ήδη τόσο το εδάφιο α', που υπάγει υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομίας κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και το απολύτως συναφές επόμενο εδάφιο (β'), που τάσσει προθεσμία προς υποχρεωτική υποβολή σχετικής φορολογικής δηλώσεως στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι, ως αντίθετες προς τις προαναφερθείσες υπέρ νομοθετικής ισχύος διατάξεις και τις απορρέουσες από αυτές αρχές, μη εφαρμοστέες.

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα, κατ' εφαρμογή της με αριθ.166/2016 απόφ. Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ.1 εδάφ. α'και β' του Ν. 3842/2010 κρίθηκαν αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, οπότε για το ρυμοτομούμενο ακίνητο εξακολουθεί να ισχύει η αναβολή επιβολής φόρου κληρονομίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. «.....»/03-08-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....», β) «.....», γ) «.....», δ) «.....», ε) «.....», στ) «.....» και ζ) «.....», και την **ακύρωση** ων με αριθ. «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017, «.....»/05-07-2017 και «.....»/05-07-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

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