



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-1-2018

Αριθμ. Αποφ.: 299

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

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 των του με ΑΦΜ: και του με ΑΦΜ:, αμφοτέρων κατοίκων επί της οδού, Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2017 αίτησης των προσφευγόντων με την οποία ζητούσαν την αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που προέκυψε από την κληρονομιά της γιαγιάς τους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς το αίτημα αναβολής του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

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 και 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:

Οι προσφεύγοντες ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι της αποβιωσάσης την-2014, γιαγιάς τους,, προέβησαν στην υποβολή της υπ' αριθμ./2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, τόσο ως υποκείμενοι στο φόρο λόγω της κληρονομιάς που έλαβαν από την κληρονομούμενη, όσο και στο όνομα της τελευταίας για την κληρονομιά που προέκυψε στο όνομά της από τη δημοσίευση της υπ' αριθμ./2016 διαθήκης του προαποβιώσαντος συζύγου της, του

Μεταξύ των κληρονομηθέντων στοιχείων περιλαμβάνεται ένα οικόπεδο κείμενο εντός του ρυμοτομικού σχεδίου της πόλης τηςκαι πιο συγκεκριμένα στη Δημοτική Κοινότητα της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, επί της οδού, συνολικής έκτασης 3.096,52 τ.μ., εκ του οποίου οικοπέδου κατόπιν του σχεδίου ρυμοτομίας της περιοχής, τμήμα αυτού έκτασης 1604,46 τ.μ. ρυμοτομείται εξ' ολοκλήρου, εμπίπτει εντός του πλάτους των προβλεπόμενων προς διάνοιξη οδών και και της προβλεπόμενης προς διαπλάτυνση, οδού Από το ως άνω ρυμοτομούμενο τμήμα, για έκταση 858,43τ.μ. υπάρχει υποχρέωση αποζημίωσης από τρίτους, ενώ το υπόλοιπο 746,03τ.μ. είναι αυτοαποζημιούμενο.

Κατόπιν αυτού, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ./.....-2017 (αρ. φак. Θ-...../.....) δήλωση φόρου κληρονομιάς και την υπ' αριθμ./.....-2017 αίτησή τους με την οποία ζητούν την αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής

υποχρέωσης σε ό, τι αφορά το ως άνω ρυμοτομούμενο τμήμα του κληρονομηθέντος ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. ι' του Ν. 2961/2001.

Η ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., μετά την παρέλευση απράκτου του τριμήνου που ορίζεται στο άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.).

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το επίμαχο ακίνητο, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Το ΣΤΕ με την υπ' αριθμ. 166/2016 απόφασή του έκρινε αντισυνταγματική τη διάταξη του άρθρου 25Α παρ. 1 του Ν. 3842/2010 η οποία κατήργησε τη διάταξη ι' του άρθρου 7 του Ν. 2961/2001 σύμφωνα με την οποία η επιβολή φόρου λόγω κληρονομιάς, κατ' εξαίρεση του άρθρου 6 του ίδιου νόμου, γεννάται στις περιπτώσεις αναγκαστικώς απαλλοτριωθέντων ακινήτων, κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος της απαλλοτρίωσης ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν την κτήση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 *«Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.*

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ίδιου Νόμου *«Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.2961/2001 *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 περ. ι) του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το άρθρο 25 παρ. Α1 του Ν. 3842/2010 *«Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: 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, το άρθρο 25 ενότητα Α του Ν. 3842/2010 ορίζει ότι: «Α. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 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 καταργούνται. β) 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, οι διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 εφαρμόζονται στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δη από τις 23-04-2010.

Επειδή, το άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα».

Επειδή, το άρθρο 100 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Συνίσταται Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο στο οποίο υπάγονται: ... ε) Η άρση της αμφισβήτησης για την ουσιαστική αντισυνταγματικότητα ή την έννοια διατάξεων τυπικού νόμου, αν εκδόθηκαν γι αυτές αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, του Αρείου Πάγου ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου... 4. Οι αποφάσεις του δικαστηρίου είναι αμετάκλητες. Διάταξη νόμου, που κηρύσσεται αντισυνταγματική, είναι ανίσχυρη από τη δημοσίευση της σχετικής απόφασης ή από το χρόνο που ορίζεται με την απόφαση».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, όλα τα δικαστήρια, ανεξαρτήτως βαθμού ή δικαιοδοσίας νομιμοποιούνται να ελέγχουν τη συνταγματικότητα της διάταξης νόμου που έχει εφαρμογή στην επίδικη διαφορά και να μην την εφαρμόζουν αν θεωρούν ότι έρχεται σε αντίθεση με τον υπέρτατο νόμο του κράτους (διάχυτος έλεγχος). Περαιτέρω, το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας δεν τίθεται αυτοτελώς, αλλά ενόψει συγκεκριμένης διαφοράς (παρεμπύπτων έλεγχος). Ο έλεγχος δεν δύναται να αφορά το σύνολο ενός νόμου, αλλά μόνο την κρίσιμη για την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς διάταξη και το νόημα αυτής (συγκεκριμένος έλεγχος). Όταν το δικαστήριο άγεται σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας, παραμερίζει τη διάταξη και δεν την εφαρμόζει στην επίδικη διαφορά, χωρίς η δικαστική κρίση να παράγει δεδικασμένο και χωρίς να δεσμεύει τα δικαστήρια των άλλων βαθμών και δικαιοδοσιών. Συνεπώς, η κήρυξη μιας διάταξης νόμου αντισυνταγματικής δεν οδηγεί στην ακύρωσή της. Μόνο στην περίπτωση που δύο από τα τρία Ανώτατα Δικαστήρια της χώρας (ΣτΕ, ΑΠ, ΕΣ) εκδώσουν αντιφατικές για την αντισυνταγματικότητα της ίδιας διάταξης και συγκληθεί

το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο για να άρει την αμφισβήτηση και αποφανθεί οριστικώς περί της αντισυνταγματικότητας της διάταξης, τότε η απόφαση αυτή έχει ισχύ έναντι όλων (Καϊάφα Μαρία, *Το Συμβούλιο της Επικρατείας ως ανεξάρτητος παράγοντας στη διαμόρφωση πολιτικής*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, 2010, σελ. 14-15).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, στο πλαίσιο του αποκεντρωτικού ελέγχου, ο δικαστής μπορεί μόνο να μην εφαρμόσει την κριθείσα ως αντισυνταγματική διάταξη στην υπόθεση που εκδικάζει. Η διάταξη αυτή, όμως, θα συνεχίσει ν' αποτελεί μέρος της έννομης τάξης. Η διοίκηση την αντιμετωπίζει ως ισχύουσα και θα εξαρτηθεί από την κρίση των εκάστοτε δικαστηρίων αν θα εφαρμοστεί μελλοντικά σε υποθέσεις που θα αχθούν ενώπιόν τους. Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας βρίσκεται πάντα στο σκεπτικό της απόφασης και δεν παράγει δεδικασμένο, αλλά ενεργεί *inter partes* (Τζιώτης Γεώργιος, *Το εφαρμοστέο δίκαιο μετά την αναγνώριση της αντισυνταγματικότητας συγκεκριμένης διάταξης*, Εθνικό & Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, 2014, σελ. 17).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Ο χρόνος επαγωγής των προσφευγόντων στην κληρονομιά της αποβιωσάσης γιαγιάς τους,, επήλθε κατά την ημερομηνία θανάτου της τελευταίας, ήτοι την-2014.
- Μεταξύ των κληρονομηθέντων ακινήτων περιλαμβάνεται και το επίδικο ρυμοτομούμενο ακίνητο επί της οδού στη
- Κατά την ως άνω ημερομηνία,-2014, η διάταξη του άρθρου 7 παρ. ι' του Ν.2961/2001 περί αναβολής του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σε περίπτωση κληρονομιάς απαλλοτριωθέντων ακινήτων, είχε ήδη καταργηθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ: και του του με ΑΦΜ:

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.