



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-3-2018

Αριθμ. Αποφ.: 611

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 της του με ΑΦΜ:, κατοίκου επί της οδού , Τ.Κ., κατά α)της υπ' αριθμ./-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, β)της υπ' αριθμ./-2017πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και γ)της υπ'αριθμ./-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

6.Τις από-2017 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 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος κληρονομιάς ποσού **110.288,30 €** αναφορικά με την υπ' αρ./-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2014).
- Με την με αριθμό/-2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος κληρονομιάς ποσού **64.053,67 €** αναφορικά με την υπ' αρ./-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1997).
- Με την με αριθμό/-2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος κληρονομιάς ποσού **891,60€** αναφορικά με την υπ' αρ./-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1997).

Η προσφεύγουσα ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας κατά την-2014, γιαγιάς της,, κατόπιν αποποίησης του πατέρα της, προέβη στην υποβολή της υπ'αριθμ./2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την οποία κατέστη εξ' αδιαθέτου κληρονόμος σε ποσοστό 50% ενός οικοπέδου ευρισκόμενου στην περιοχή

.....της, επί της οδού συνολικής έκτασης 3.096,52τ.μ. και ενός αγρού ευρισκόμενου στην, στη θέση «.....», συνολικής έκτασης 2.000τ.μ. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 110.288,30€.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεη της αποβιωσάσης γιαγιάς της κατά ποσοστό 50%, υπέβαλε στο όνομα της τελευταίας την υπ'αριθμ.-/2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς για τα ακίνητα που κληρονόμησε δυνάμει της υπ' αριθμ.-/2016 διαθήκης του προαποβιώσαντος συζύγου της, του

Από την ως άνω δήλωση φόρου κληρονομιάς προκύπτει ότι με την υπ'αριθμ...../2016 διαθήκη του προαποβιώσαντος κατά την-1997 συζύγου της, περιήλθαν στην ένα οικόπεδο επί της οδού στη θέση και ένας αγρός στην, στη θέση «.....». Με την εκκαθάριση της προαναφερθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεη κατά ποσοστό 50%, φόρος ποσού 64.053,67€ για λογαριασμό της αποβιωσάσης Επίσης, με την υπ'αριθμ.-/2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου 891,60€ για λογαριασμό της αποβιωσάσης, λόγω λήξης της αναβολής φορολογίας σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.3842/2010.

Μεταξύ των κληρονομηθέντων στοιχείων περιλαμβάνεται ένα οικόπεδο κείμενο εντός του ρυμοτομικού σχεδίου της πόλης της και 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, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από κοινού με τον αδελφό της, ο οποίος είναι συγκληρονόμος της 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.) και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση των

προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά 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 κληρονομούμενου».*

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, 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 για 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 (παρεμπόππων 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 της προσφεύγουσας στην κληρονομιά της αποβιώσας γιαγιάς της,, επήλθε κατά την ημερομηνία θανάτου της τελευταίας, ήτοι την-2014.
- Μεταξύ των κληρονομηθέντων ακινήτων περιλαμβάνεται και το επίδικο ρυμοτομούμενο ακίνητο επί της οδού
- 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.

Επειδή, η εν λόγω κατάργηση της διάταξης του άρθρου 7 παρ. ι' του Ν. 2961/2001 αφορά τόσο τις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την ψήφιση του άρθρου 25 του Ν.3842/2010, ήτοι την 22-4-2010, όσο και τις υποθέσεις που μέχρι τότε βρίσκονταν σε αναβολή φορολογίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε ήδη στην Υπηρεσία μας την υπ' αριθμ.-/.....-2017 ενδικοφανή προσφυγή της κατά της σιωπηρής απόρριψης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ.-/.....-2017 αίτησή της, με ταυτόσημο περιεχόμενο, δηλαδή την αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σε ό, τι αφορά το κληρονομηθέν – ρυμοτομούμενο οικόπεδο που βρίσκεται στην περιοχή της, επί της οδού
Για την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμ. 299/23-1-2018 απόφαση.

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:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

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

Κύριος φόρος	110.288,30 €
---------------------	---------------------

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

Κύριος φόρος	64.053,67 €
---------------------	--------------------

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

Κύριος φόρος	891,60 €
---------------------	-----------------

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

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης
α/α

Μαβινίδου Κυράτσα
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

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.