



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 : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/5/2018

Αριθμός απόφασης 2498

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 (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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».

2. Την από 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ κατοίκου , οδόςκατά της υπ.´ αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Την υπ.´ αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 29/1/2018 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 25.204,38€, πλέον 30.245,25 € (πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Η προσφεύγουσα είναι κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 3/5/2001 πατρός της και δήλωσε εκ των άλλων και τα κάτωθι κρινόμενα ακίνητα:

1. Στις 6/2/2002 υποβλήθηκε η υπ. αρ. δηλώση φόρου κληρονομιάς με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε μεταξύ άλλων και το 1/6 εξ αδιαιρέτου οικοπέδου που βρίσκεται στο ΔΔ του στη θέση του Ν ΛΕΥΚΑΔΟΣ εκτάσεως 6.000 τ.μ .Η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εκκαθάριση και προσδιορίστηκε αναλογών φόρος 1074,10 €

2. Στις 10/7/2002 υποβλήθηκε η υπ. αρ. τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία το ως άνω ακίνητο δηλώθηκε ως εξής:

A) το 1/6 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου που βρίσκεται στο ΔΔ του στη θέση του Ν ΛΕΥΚΑΔΟΣ εκτάσεως 3.528,88 5.μ

B) το 1/6 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου που βρίσκεται στο ΔΔ του στη θέση του Ν ΛΕΥΚΑΔΟΣ εκτάσεως 3.128,56 τ.μ ήτοι συνολική έκταση 6.657,44 τ.μ (δηλωθέντα επί πλέον επιφάνεια 657,44 τ.μ)

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εκκαθάριση και προσδιορίστηκε αναλογών φόρος 138,28€.

3. Στην συνέχεια υποβλήθηκε η υπ. αρ./2007 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία το ως άνω ακίνητο δηλώθηκε ως ένα ενιαίο οικόπεδο εκτάσεως 8.204,66 τ.μ με ρυμοτομούμενα τμήματα και προσκυρωτέα εκτάσεως 1529,29 τ.μ και 131,24 τ.μ αντίστοιχα κείμενο στη θέση στο Ο.Τ του ΔΔ του Δήμου του Ν ΛΕΥΚΑΔΑΣ(δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής) με δηλωθείσα αγοραία αξία ενώ σε απάντηση της με α/α/2013 ΔΑΠ η αρμόδια Δ.Ο.Υ ΠΡΕΒΑΖΑΣ γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ Α ΑΘΗΝΩΝ ότι το ακίνητο βρίσκεται εντός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των τιμών από το έτος 1992.

Κατόπιν αυτού η αξία του ως άνω ακινήτου κατηγορίας οικόπεδο υπολογίστηκε με το φύλλο υπολογισμού Ε3 ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΚΤΑΣΗΣ 6.544,13 τ.μ

0,70ΧΣ.Ο. Χ55488 ΔΡΧ (ΣΥΝ.ΤΙΜ.ΕΚΚ.ΟΙΚ) Χ1,00 (ΣΥΝΤ.ΠΡΟΣ)Χ6544,13 ΕΠΙΦ Χ0,90 (Σ.ΣΥΝ). =228.766.032 ΔΡΧ.

ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΚΤΑΣΕΩΣ 1529,29 τ.μ

0,70ΧΣ.Ο. Χ55488 ΔΡΧ (ΣΥΝ.ΤΙΜ.ΕΚΚ.ΟΙΚ) Χ1,00 (ΣΥΝΤ.ΠΡΟΣ)Χ1529,29 ΕΠΙΦ Χ0,80 **(Σ. ΕΙΔ. ΣΥΝΘ).Χ0,90** (Σ. ΣΥΝ) =42.768.051ΔΡΧ.

ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΚΤΑΣΕΩΣ 131,24τ.μ

0,70ΧΣ.Ο. Χ55488 ΔΡΧ (ΣΥΝ.ΤΙΜ.ΕΚΚ.ΟΙΚ) Χ1,00 (ΣΥΝΤ.ΠΡΟΣ)Χ131,24 ΕΠΙΦ Χ0,80. **(Σ. ΕΙΔ. ΣΥΝΘ).Χ0,90** (Σ. ΣΥΝ) =3.670.251 ΔΡΧ.

Κατόπιν των ανωτέρω η αρμόδια Δ.Ο.Υ εξέδωσε την υπ. αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επί της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 27/1/2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή διότι η Δ.Ο.Υ δεν εφάρμοσε τα οριζόμενα του άρθρου 14 του Ν 4174/2013 και δεν γνωστοποίησε σε αυτήν τα αποτελέσματα του ελέγχου πριν την έκδοση σε βάρος της ως άνω καταλογιστικής πράξης .Η Δ.Ε.Δ με την έκδοση της υπ. αρ./2016 απόφασης έκανε δεκτή την προσφυγή λόγο τυπικής πλημμέλειας.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ εκτελώντας την απόφαση της ΔΕΔ συνέταξε το υπ. αρ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την υπ. αρ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 5/12/2016 προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της εντός 20 ημερών από της κοινοποίησής των.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της στις 22/12/2016 οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 2 του Ν 4174/2013Η διάταξη αυτή ορίζει το χρόνο έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ο οποίος είναι προθεσμία ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των έγγραφων απόψεων του φορολογούμενου και στην περίπτωση που δεν υπάρχουν έγγραφες απόψεις με την εκπνοή της εικοσαήμερης από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Επί του κρινόμενου η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων συντελέστηκε στις 5/12/2016 και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 28/12/2017 ήτοι μετά την παρέλευση 11 μηνών, επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.

2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των αντικειμένων κτήσης. Σχετική η ΣΤΕ 166/2016. . Το επίδικο ακίνητο έχει υποστεί διαδοχικές τροποποιήσεις της έκτασης του λόγω ρυμοτομίας με την τελευταία του έτους 2010, δυνάμει της σχετικής πράξης εφαρμογής ρυμοτομικού σχεδίου – της Νομάρχης Λευκάδας, το ως άνω οικόπεδο στη θέση, από 6.784,96 τμ απέμεινε τελικά 5.517,07 τμ (2.492,54 + 3.024,53) με ρυμοτομούμενο τμήμα 1267,40 τ.μ.

3. Ο έλεγχος, ενώ δέχεται ότι μέρος της έκτασης των 8.204,66 τ.μ. , δηλαδή 1.529,29 και 134,24 τ.μ. είναι ρυμοτομούμενα και προσκυρωτέα, εν τούτοις υπολογίζει, κακώς , το φόρο και επί των τμημάτων αυτών.

4.Για το οικόπεδο στη θέση «.....», εντός οικισμού εκτάσεως 3.089, η αξία των 11.000 δρχ / τμ, που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για το έτος 2001 κρίνεται υπερβολική, καθώς πενταπλασιάζει την τότε αξία του κρινόμενου και την απομακρύνει θεαματικά

και από την τότε αγοραία αξία του. Σχετική ή έκθεση εκτίμησης αγοραίας αξίας του εκτιμητή
.....

5. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο, έχει υποπέσει σε παραγραφή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001 και σε συνδυασμό με την ΣΤΕ 1738/2017 .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 παρ.1« Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι « **Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο** τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα του οποίου πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση ,σύμφωνα και με τις διατάξεις της παρ 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.(ενδεικτικά ΣΤΕ 2993/2014,2809/2012,3762/2009,4876/2012).
• **Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας** ότι επί του κρινόμενου η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων συντελέστηκε στις 5/12/2016 και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 28/12/2017 ήτοι μετά την παρέλευση 11 μηνών, επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί απορρίπτεται ως αβάσιμος .

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 το άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

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 ίδιου νόμου.

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 Προικίων 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 σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 2961/2001: «1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του

νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς 2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή στην με **αριθ.166/2016** απόφ. του Σ.Τ.Ε. που ορίζει ότι <<οι κύριοι απαλλοτριωτών κληρονομιαιών 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 προσορισμό 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 προσορισμό 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 αντανάκλα 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 κληρονομιάς 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 επιβαλλόμενη 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 δη τόσο το εδάφιο α', που υπάγει υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομιάς 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.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι σφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των αντικειμένων κτήσης, επικαλούμενη την ΣΤΕ 166/2016, διότι το επίδικο ακίνητο έχει υποστεί διαδοχικές τροποποιήσεις της έκτασης του, λόγω ρυμοτομίας με την τελευταία του έτους 2010, δυνάμει της σχετικής πράξης εφαρμογής ρυμοτομικού σχεδίου – της Νομάρχης Λευκάδας, το ως άνω οικόπεδο στη θέση, από 6.784,96 τμ απέμεινε τελικά 5.517,07 τμ (2.492,54 + 3.024,53) με ρυμοτομούμενο τμήμα 1267,40 τ.μ.

Επειδή το εν λόγω ακίνητο κατά τον **χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς τελούσε υπό ειδικές συνθήκες. Ειδικότερα, είχε από το έτος 1993** ενταχθεί, κατά θέση, έκταση και όρια, με την/1993 απόφαση του Νομάρχης Λευκάδας, που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 138Δ/26 – 2 – 1993, στο σχέδιο πόλεως της Δημοτικής Ενότητας, της Τοπικής Κοινότητας, του Δήμου Λευκάδας. (στοιχεία που προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή).

Επειδή ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του 25Α του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ.58/τ.Α'/23-04-2010)και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1048/28-04-2010 επέβαλλε φόρο στα τμήματα του κρινόμενου 1.529,29 τ.μ και 134,24 τ.μ. που δηλώθηκαν με την υπ. αρ./2007 δήλωση ρυμοτομούμενα και προσκυρωτέα.

Επειδή σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα και, κατ' εφαρμογή της με αριθ.166/2016 απόφ. Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., όπου οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ.1 εδάφ. α'και β' του Ν. 3842/2010 κρίθηκαν αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για την αναβολή της φορολογίας του κρινόμενο ακίνητου στα τμήματα 1.529,29 τ.μ ρυμοτομούμενα και 134,24 τ.μ προσκυρωτέα.

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, ερμηνευόμενων 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, 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 κληρονομίας αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ 1 περ. α) ΝΔ2961/2001 το δημόσιο εκπίπτει που δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου

α) προκειμένου για ανακριβή δήλωση μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση η κρινόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκαν στις 6/2/2002 η υπ. αρ. αρχική, στις 10/7/2002 η υπ. αρ. τροποποιητική και στις 26/2/2007 η υπ. αρ. διορθωτική η δεκαετία εξέπνευσε για την υπ. αρ. αρχική και υπ. αρ. τροποποιητική στις την **31/12/2012** και για την υπ. αρ. διορθωτική στις **31/12/2017**.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ **ακολουθώντας** τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν 4098/2012, Ν 4141/2013, Ν 4337/2015 και Ν 4446/2016 εξέδωσε την κρινόμενη πράξη στις 28/12/2017, **σύμφωνα με την υπ. αρ./2016 απόφαση της ΔΕΔ** που ακύρωνε για τυπικούς λόγους **την υπ. αρ./2015 προσβαλλόμενη πράξη** η οποία εκδόθηκε μετά την πάροδο της δεκαετούς παραγραφής καθότι η απόφαση του ΣΤΕ 1738/ 27/6/2017 δεν είχε εκδοθεί και δεν τύγχανε εφαρμοστέα στον χρόνο έκδοσης της.

Επειδή η προσφεύγουσα για το οικοπέδο στη θέση «.....», εντός οικισμού εκτάσεως 3.089, η αξία των 11.000 δρχ / τμ, ισχυρίζεται ότι η αξία που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με χρόνο φορολογίας το έτος 2001 είναι υπερβολική, καθώς πενταπλασιάζει την τότε αξία του κρινόμενου και την απομακρύνει θεαματικά και από την τότε αγοραία αξία του. Σχετική ή έκθεση εκτίμησης αγοραίας αξίας του εκτιμητή
.....

Επειδή το ακίνητο αυτό είχε δηλωθεί με την υπ. αρ./2002 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η δεκαετία εξέπνευσε δια την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου στις 31/2/2012 επομένως παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών επί αυτού.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά το έτος 2007 υπέβαλε την υπ. αρ./2007 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, **με την οποία από πλάνη** για την αληθή έκταση του ρυμοτομούμενου οικοπέδου, εσφαλμένως δήλωσε αυτό ως έχον έκταση 8.204,66 τ.μ. [με ρυμοτομούμενα τμήματα επιφανείας 1.529,29 τ.μ. και προσκυρούμενα 131,24 τ.μ.) - χωρίς με τη δήλωσή της αυτή να μεταβάλει και τα όρια του οικοπέδου - , δήλωσε δηλαδή έκταση κατά 1.547,22 τ.μ. μεγαλύτερη εκείνης των 6.657,44 τ.μ. που είχε δηλώσει με την/2002 διορθωτική της αρχικής δήλωσή της. Η αληθής έκταση του οικοπέδου κατά την μορφή που είχε αυτό αρχικώς αλλά και κατά τον κρίσιμο χρόνο της επαγωγής της κληρονομιάς, όπως αυτή κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί μετά την οριοθέτηση του διερχόμενου στη δυτική πλευρά του οικοπέδου χειμάρρου και την επικύρωση της πράξης εφαρμογής του σχεδίου πόλεως
....., ανερχόταν σε 6.784,47 τ.μ., ήταν δηλαδή κατά 127,03 τ.μ. μόνον μεγαλύτερη εκείνης των 6.657,44 τ.μ. που δηλώθηκε με την/2002 διορθωτική της αρχικής δήλωσή της.

Επομένως, από την επιπλέον δηλωθείσα κατά το έτος 2007 έκταση των 1.547,22 τ.μ. πραγματική υπόσταση έχουν μόνο τα 127,03 τ.μ., τα δε υπόλοιπα 1.420,19 τ.μ., είναι ανυπόστατα, ανύπαρκτα και απλώς νομιζόμενα, και συνακόλουθα μόνο κατά την έκταση αυτή των 127,03 τ.μ. δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης η αξίωση του Δημοσίου προς επιβολή φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 3 του Ν 4174/2013 τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε **μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου** από την Φορολογική Διοίκηση η μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για τον έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή η υπ. αρ./2007 διορθωτική για την οποία ο χρόνος εξέπνευσε στις 31/12/2017 αφορά δήλωση του κρινόμενου ακινήτου **για το οποίο συμπληρώνεται έκταση 1547,22 τ.μ** ήτοι δηλώνεται ως ενιαίο οικόπεδο 8.204,66 τ.μ στο ΟΤ..... ΣΤΗΝ ΙΔΙΑ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ έναντι του δηλωθέντος (οικόπεδο έκτασης 3.528,88 τμ και οικόπεδο 3.128,56 τ.μ) ρυμοτομούμενο τμήμα 1529,29 τ.μ και προσκυρωτέο 131,24 τ.μ και ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την εκδοθείσα 109/2013 εντολή ελέγχου.

Επειδή η υπ. αρ./2007 δήλωση ουδέποτε ανακλήθηκε επί το ορθόν από την προσφεύγουσα.

Ο ως άνω ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως είναι αβάσιμος σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα . **Το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί για την επί πλέον έκταση των 1547,22 τ.μ (και όχι των 127,03 τ.μ.,)** για τα οποία ωστόσο υφίσταται αναβολή φορολογίας σύμφωνα με την ΣΤΕ 166/2016 . Τα τμήματα του κρινόμενου επιφάνειας 3.528,88 τ.μ και 3.128,56 τ.μ που μνημονεύονται στην υπ. αρ...../2007 τροποποιητική δήλωση είχαν ήδη δηλωθεί με την υπ. αρ./2002 τροποποιητική όπου η δεκαετία εξέπνευσε δια την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου στις 31/2/2012.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ κατά της υπ.΄ αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΑΘΗΝΩΝ , η δε αρμόδια φορολογική αρχή να ακολουθήσει το διατακτικό της παρούσης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς υπ. αρ./2017

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .