



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

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Καλλιθέα : 14-07-2017

Αριθ. απόφ.: 3918

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...../17-03-2017 ενδικοφανή προσφυγή των: α) Α.Φ.Μ., β)Α.Φ.Μ., γ)Α.Φ.Μ.και δ)Α.Φ.Μ., απάντων κατοίκων Καματερού οδός, κατά των με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Κληρονομιάς και κατά των με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και τις με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (ημερομηνία κοινοποίησης 14-02-2017 με συστημένες επιστολές) της οποίας ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση της από 05-12-2016 οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ

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

Επί της με αριθ.πρωτ../17-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των: α), β), γ)και δ), 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 τις με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς καταλογίσθηκαν σε βάρος των: α), β), γ)και δ)αντίστοιχα, φόρος κληρονομιάς για την ΕΛΕΝΗ ποσό **15.831,34€** (κύριος φόρος 7.324,95€, πλέον 8.506,39€ πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας), για την ΚΩΝ/ΝΑ ποσό **32.101,82€** (κύριος φόρος 14.853,18€, πλέον 17.248,64€ πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας), για τον ΓΕΩΡΓΙΟ **15.813,92€** (κύριος φόρος 7.309,68€, πλέον 8.504,24€ πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας) και για την ΜΑΡΙΑ **835,47€** (κύριος φόρος 379,76€, πλέον 455,71€ πρόσθετος φόρος 120% λόγω μη υποβολής).

Με τις με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου καταλογίσθηκαν σε βάρος των: α), β)και γ)αντίστοιχα, πρόστιμο για την ΕΛΕΝΗ **300,00€** λόγω μη υποβολής δήλωσης με το Ν.3842/2010 για ρυμοτομούμενα ακίνητα, για την ΚΩΝ/ΝΑ **300,00€** λόγω μη υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης και **300,00€** λόγω μη υποβολής δήλωσης με το Ν.3842/2010 για ρυμοτομούμενα ακίνητα και για τον ΓΕΩΡΓΙΟ **300.00€** λόγω μη υποβολής δήλωσης με το Ν.3842/2010 για ρυμοτομούμενα ακίνητα.

Η διαφορά φόρων και επιβολής προστίμων προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./30-12-2013 εντολής ελέγχου σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν τα εξής: στις 16-03-2000 απεβίωσε ο (αριθ. φακέλου Θ-...../2000) και σύμφωνα με το με αριθ./2001

πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών άφησε ιδιόγραφη διαθήκη για ακίνητα στο ΚΑΜΑΤΕΡΟ, η οποία δημοσιεύτηκε με πρακτικό αριθμό/23-11-2001. Με την ως άνω διαθήκη κατέλειπε κληρονόμους την σύζυγό του ΕΛΕΝΗ, τα τέκνα του ΚΩΝ/ΝΑ και ΓΕΩΡΓΙΟ και την εγγονή του ΜΑΡΙΑ, οι οποίοι υπέβαλλαν τις με αριθ./25-07-2002 και την/07-07-2003 (η οποία κρίθηκε ειλικρινής και δεν εκδίδεται πράξη), δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ ΑΝΩ ΛΙΟΣΙΩΝ.

Σύμφωνα με τη δήλωση_...../25-07-2002 δηλώθηκαν: α) από την ΕΛΕΝΗ ρυμοτομούμενα ακίνητα χωρίς αξία και ακίνητα αξίας 40.549.000δρχ. (συμπεριλαμβανομένης οικοσκευής) και βεβαιωθέντος φόρου 4.324.000δρχ. , β) από την ΚΩΝ/ΝΑ ρυμοτομούμενα ακίνητα χωρίς αξία και ακίνητα αξίας 88.239.000δρχ. (συμπεριλαμβανομένης οικοσκευής) και βεβαιωθέντος φόρου 14.301.000δρχ., γ) από τον ΓΕΩΡΓΙΟ ρυμοτομούμενα ακίνητα χωρίς αξία και ακίνητα αξίας 19.699.000δρχ. (συμπεριλαμβανομένης οικοσκευής) και βεβαιωθέντος φόρου 1.196.000δρχ. και δ) από την ΜΑΡΙΑ ρυμοτομούμενα ακίνητα χωρίς αξία. Κατά τη διενέργεια ελέγχου και αφού ελήφθησαν υπόψη τα φύλλα υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας ακινήτων, η με αριθ./23-10-2002 Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς της συμβ/φου Αθηνώνκαι προσκομισθέντα δικαιολογητικά των κληρονόμων διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Η αξία των ακινήτων Α1α και Β1α, τα οποία περιέχονται στην ΕΛΕΝΗ κατά επικαρπία και στην ΚΩΝ/ΝΑ κατά ψιλή κυριότητα (σχετ. έκθεση ελέγχου σελ.5 έως 8) κρίνεται ανακριβής, διότι σύμφωνα με την από 25-04-2015 βεβαίωση του πολιτικού μηχανικού , ο ισόγειος αποθηκευτικός χώρος των 17,84τμ χρησιμοποιείται και ως χώρος στάθμευσης, οπότε έπρεπε να προσκομιστεί βεβαίωση από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία ότι δεν έχει προσμετρηθεί ο χώρος στο συντελεστή δόμησης κάτι που δεν έγινε, ενώ αν έχει προσμετρηθεί λογίζεται ως επαγγ. στέγη με αντίστοιχο φύλλο υπολογισμού. Οι κληρονόμοι υπέβαλαν έντυπο 4 για 2 αποθήκες 104,62τμ και 17,84τμ και προφορικά ενημέρωσαν ότι είναι προσμετρημένες και οι 2 στο Σ.Δ. Επίσης στην ίδια βεβαίωση του πολιτικού μηχανικού αναφέρεται ότι ένα μέρος της αποθήκης των 104,62τμ ρυμοτομείται, χωρίς υποβολή πρόσφατου εγγράφου από την αρχή που κήρυξε την απαλλοτρίωση. Τέλος σύμφωνα με την δήλωση αποδοχής κληρονομιάς το ακίνητο έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους και όχι σε ένα που δηλώθηκε.

2) Η αξία των ακινήτων-οικοπέδων Α1β, Β1β τα οποία περιέχονται στην ΕΛΕΝΗ κατά επικαρπία και στην ΚΩΝ/ΝΑ κατά ψιλή κυριότητα, Α2β το οποίο περιέρχεται στην ΕΛΕΝΗ κατά πλήρη κυριότητα, Γ1α το οποίο περιέρχεται στην ΜΑΡΙΑ κατά πλήρη κυριότητα, Δ4 και Δ5β τα οποία περιέχονται στην ΕΛΕΝΗ, στην ΚΩΝ/ΝΑ και στον ΓΕΩΡΓΙΟ σε ποσοστό 1/3 στον καθένα (σχετ. έκθεση ελέγχου σελ.21 & 22), τα οποία ρυμοτομούνται και απαλλοτριώνονται, εκτιμώνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 (φορολογητέα αξία και κλίμακες του έτους 2010). Οι προσφεύγοντες προσκόμισαν, μετά από πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. , την με αρ. πρωτ./12-04-2012 βεβαίωση της τεχνικής υπηρεσίας του Δήμου Αγ. Αναργύρων – Καματερού από την οποία

προκύπτουν τα τμήματα των ιδιοκτησιών που ρυμοτομούνται, βεβαιώνεται πως η πράξη εφαρμογής δεν έχει κυρωθεί και η απαλλοτρίωση δεν έχει συντελεστεί ούτε ανακληθεί. Από τους κληρονόμους δεν προσκομίστηκε βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, που να αναφέρει την επιφάνεια της οφειλόμενης εισφοράς σε γη και την απαλλοτριωτέα επιφάνεια, ούτε υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομιάς για να φορολογηθούν για τα απαλλοτριωμένα ακίνητα μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονταν.

3) Η αξία του ακινήτου Α2α το οποίο περιέρχεται στην ΕΛΕΝΗ κατά πλήρη κυριότητα, εκτάσεως 101,41τμ (σχετ. έκθεση ελέγχου σελ.11 & 12) κρίνεται ανακριβής, διότι στο φύλλο υπολογισμού αξίας οικοπέδου, δηλώθηκε ότι έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο ενώ στη δήλωση αποδοχής κληρονομιάς το ακίνητο έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους. Επιπλέον δηλώθηκε ότι δεν είναι οικοδομήσιμο, αλλά μπορεί να τακτοποιηθεί ώστε να γίνει οικοδομήσιμο, χωρίς όμως να προσκομιστεί το απαιτούμενο έγγραφο από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία.

4) Η αξία του ακινήτου Β4 το οποίο περιέρχεται στην ΚΩΝ/ΝΑ κατά πλήρη κυριότητα (σχετ. έκθεση ελέγχου σελ.12 έως 14), κρίνεται ανακριβής, διότι το ακίνητο (1.422,06τμ) δηλώθηκε ως αγροτεμάχιο και όχι ως οικοπεδική έκταση, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν προέκυψε ότι τμήμα 603,94τμ ρυμοτομείται και μετατίθεται ο χρόνος φορολογίας, ενώ αυτό που απομένει (818,12τμ) θα φορολογηθεί ως οικόπεδο κατά το χρόνο φορολογίας 16-03-2000, οπότε η εκτίμηση του γίνεται με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ Δ.Ο.Υ. ΑΝΩ ΛΙΟΣΙΩΝ: α) ΦΜΑ/08-03-99 μεταβιβάστηκε αγροτεμάχιο 438,74 τ.μ. προς 15.000 δρχ το τ.μ.

β) ΦΜΑ/19-11-99 μεταβιβάστηκε έκταση 503,96 τ.μ. (δηλώθηκε ως αγρός ενώ είχε ενταχθεί στο σχέδιο) προς 15.500 δρχ το τ.μ.

γ) ΦΜΑ/17-05-2000 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στην περιοχή ΒΙΟΠΑ Ο.Τ. 3048 εκτάσεως 777,92 τ.μ. προς 15.800 δρχ το τ.μ.

Ενόψει όλων των ανωτέρω, προσδιορίζεται η κατά την 16-03-2000 αγοραία αξία του υπό εκτίμηση ακινήτου Χ 15.700δρχ.

Στην συνέχεια με την με αρ. πρωτ. ΠΕ.ΧΩ/ΦΤροπ/2008/08-12-2008 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας Αττικής, αποδόθηκε ακίνητο 1010τ.μ. οπότε και λήγει η αναβολή φορολογίας για το ρυμοτομούμενο τμήμα. Η αξία της διαφοράς των 191,88 τ.μ. (1010-818,12=191,88) για τα οποία δεν είχε υπαχθεί σε φόρο, προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα και χρόνο φορολογίας 08-12-2008 (χρόνος απόδοσης του ακινήτου).

5) Για το ακίνητο Δ2 αγροτεμάχιο 1.300τμ, το οποίο περιέρχεται στην ΕΛΕΝΗ, στην ΚΩΝ/ΝΑ και στον ΓΕΩΡΓΙΟ σε ποσοστό 1/3 στον καθένα (σχετ. έκθεση ελέγχου σελ.14 έως 16), οι προσφεύγοντες δήλωσαν ότι απαλλοτριώθηκε από το Ο.Σ.Ε. και είναι επίδικο, χωρίς να προσκομίσουν δικαιολογητικά που να το αποδεικνύουν. Υπέβαλαν την με αριθ./2005 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών και την από 30-09-2015 Δήλωση Παραίτησης

από το δικόγραφο της αγωγής (υποβολή αγωγής με αριθ./21-11-2002, δηλαδή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου).

6) Η αξία του ακίνητου Δ7, το οποίο περιέρχεται στην ΕΛΕΝΗ, στην ΚΩΝ/ΝΑ και στον ΓΕΩΡΓΙΟ σε ποσοστό 1/3 στον καθένα (σχετ. έκθεση ελέγχου σελ.16 έως 18), και αφορά βοσκότοπο 71.040τμ κρίνεται ανακριβής. Ζητήθηκε να προσκομίσουν βεβαίωση από την αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Γεωργίας για το αν η παραπάνω εδαφική έκταση χαρακτηρίζεται ως δασική, διότι διαπιστώθηκε πως το ακίνητο αυτό στη δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώνεται ως βοσκότοπος, ενώ στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) δηλώνεται ως δασική έκταση, αλλά οι κληρονόμοι δεν προσκόμισαν κάτι σχετικό. Υπέβαλαν όμως δήλωση στις 03-09-2015 ότι εκ παραδρομής δηλώθηκε στο Ε9 ως δασικό, ότι ήδη έχουν προβεί σε διόρθωση και παρέπεμψαν στις με αριθ./25-10-2002,/10-12-1981 και/05-06-1959 πράξεις αποδοχής κληρονομιάς και στο με αριθ./17-10-1929 διανεμητήριο.

Πέραν των διαφορών στα ακίνητα διαπιστώθηκε πως ο κληρονομούμενος με την με αριθ. Ζ-/95 δήλωση φόρου δωρεάς, έκανε δωρεά χρημάτων προς τον γιό του ΓΕΩΡΓΙΟ 2.000.000 δρχ. τα οποία δεν δηλώθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς αλλά θα συνυπολογιστούν στην κληρονομική μερίδα του.

Μετά τα πιο πάνω εκτεθέντα εκδόθηκε το με αριθμό/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 και 62 του Ν. 4174/2013, με τα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς και:

α) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με χρόνο φορολογίας 16-03-2000 για την ΕΛΕΝΗ.

β) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με χρόνο φορολογίας 16-03-2000 για την ΚΩΝ/ΝΑ.

γ) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με χρόνο φορολογίας 16-03-2000 για τον ΓΕΩΡΓΙΟ.

δ) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με χρόνο φορολογίας 23-04-2010 για την ΜΑΡΙΑ.

ε) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/97) με χρόνο φορολογίας 23-04-2010 για την ΕΛΕΝΗ

στ) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/97) με χρόνο φορολογίας 23-04-2010 για την ΚΩΝ/ΝΑ

ζ) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/97) με χρόνο φορολογίας 08-12-2008 για την ΚΩΝ/ΝΑ

η) Η με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/97) με χρόνο φορολογίας 23-04-2010 για τον ΓΕΩΡΓΙΟ,

τα οποία επιδόθηκαν στους κληρονόμους στις 07/11/2016.

Κληρονόμος	Κληρονομική μερίδα με την με αριθ. 209/2002 δήλωση (N.2579/98)	Αξία ρυμοτομούμενων ακινήτων (N.3842/10)
ΕΛΕΝΗ ΓΚΑΤΣΗ	167.840,10€	112.614,57€
ΚΩΝ/ΝΑ ΑΝΤΩΝΙΟΥ	318.367,24€	120.367,24€
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΚΑΤΣΗΣ	106.539,92€	33.507,80€
ΜΑΡΙΑ ΑΝΤΩΝΙΟΥ	14.040,79€	187.976,37€

Με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων οι προσφεύγοντες καλούντο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των σχετικών προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου και διορθωτικών προσδιορισμών φόρου, να διατυπώσουν εγγράφως τις απόψεις τους σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Οι κληρονόμοι ανταποκρινόμενοι στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ./25-11-2016 υπόμνημα, εκθέτοντας τις απόψεις τους σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τις εκδοθείσες Προσωρινές Πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και επιβολής προστίμου, περί παραγραφής, ρυμοτομούμενων ακινήτων, δασικού και ακινήτου υπό ένταξη.

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

1. Εσφαλμένη η εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. για τον χαρακτηρισμό του ακινήτου Δ7 ως δασικό.
2. Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμων έχει υποπέσει σε παραγραφή.
3. Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' και β' του Ν. 3842/2010 περί ρυμοτομούμενων ακινήτων, δυνάμει της με αριθ. 166/2016 απόφασης του Σ.Τ.Ε.
4. Αμφισβήτηση της Δ.Ο.Υ. για το ακίνητο Β4, όσον αφορά την έκταση του και ότι ήταν ήδη υπό ένταξη στο σχέδιο πόλεως.

Επειδή στην με αριθ.166/2016 απόφ. του Σ.τ.Ε. που ορίζει ότι <<οι κύριοι απαλλοτριωτών 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΄ 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 δὴ τόσο το εδάφιο α', που υπάγει υποχρεωτικῶς σε φόρο κληρονομίας κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και το *απολύτως* συναφές επόμενο εδάφιο (β'), πού 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 σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις έχει παραγραφεί (σχετ, η 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε.) και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόδοχή της με αριθ./17-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) Α.Φ.Μ., β)Α.Φ.Μ., γ)Α.Φ.Μ.και δ) Α.Φ.Μ., απάντων κατοίκων Καματερού οδός, και την ακύρωση: α)των με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και β)των με αριθ./05-12-2016,/05-12-2016,/05-12-2016 και/05-12-2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

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