



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-4-2017
Αριθμ. Αποφ.: 935

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 (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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**
- 4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανή Προσφυγή της . . -.. του ... με Α.Φ.Μ.:... και του . . - . του με ΑΦΜ: ..., κατά: α)της με αριθμ. .../...2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και β) της με αριθμ. .../...2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**

5. Το υπ' αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .../...2017 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας οι προσφεύγοντες.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τη με ημερομηνία ...**2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της . . . - **του** ... με **Α.Φ.Μ:** ... και του . . - ... **του** ... με **ΑΦΜ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. .../...-**2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας, . . - . του ... διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 2.235,63€, πλέον πρόσθετου φόρου 1.341,38€ ήτοι συνολικό ποσό 3.577,01€ κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. .../2016 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία διορθώθηκε το κληρονομηθέν ποσοστό επί ακινήτου.
- Με την υπ' αρ. .../...-**2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου προσφεύγοντα, . . - . του ... διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 2.235,63€, πλέον πρόσθετου φόρου 1.341,38€ ήτοι συνολικό ποσό 3.577,01€ κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. .../2016 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία διορθώθηκε το κληρονομηθέν ποσοστό επί ακινήτου.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το ακίνητο από το οποίο προέκυψε ο φόρος κληρονομιάς ήταν και είναι απαλλοτριωτέο μέχρι σήμερα και κατά συνέπεια η φορολογία αναβάλλεται.
2. Με την υπ' αρ. .../2012 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης, η απαλλοτρίωση που αφορά στο συγκεκριμένο ακίνητο έχει καταστεί άκυρη και έχει αρθεί αυτοδίκαια, λόγω μη έγκαιρης καταβολής της αποζημίωσης από το Δημόσιο.

3. Με την υπ' αρ. .../2016 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ως αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδάφιο α και β του Ν. 3842/2010 περί κατάργησης της αναβολής φορολόγησης απαλλοτριωτέων ακινήτων. Η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να επανεξετάσει τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι η φορολογία αναβάλλεται καθώς το ακίνητο είναι απαλλοτριωτέο, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

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, Προικών 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 24 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Οι προσφεύγοντες κατέθεσαν στη Δ.Ο.Υ. ... την υπ' αρ..../2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία διορθώνουν – συμπληρώνουν την υπ' αρ. .../2015 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, σε ό,τι αφορά το κληρονομηθέν ποσοστό σε απαλλοτριωθέν οικόπεδο έκτασης 529,26 τ.μ, μετά της επ' αυτού διώροφης οικίας που αποτελείται από ισόγειο και α' όροφο 81,46τ.μ. και ισόγειας αποθήκης 23,36 τ.μ. Πιο συγκεκριμένα, το εν λόγω ποσοστό αυξήθηκε σε 50% από το αρχικώς δηλωθέν 33,33%, εκ του οποίου έκαστος των προσφευγόντων λαμβάνει ποσοστό 3/8 εξ' αδιαιρέτου.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... κατ' εφαρμογή του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 εξέδωσε τις υπ' αρ. .../...-2016 και .../...-2016 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό ότι η συγκεκριμένη απαλλοτρίωση έχει αρθεί αυτοδίκαια βάσει της υπ' αρ. 1512/2012 απόφασης του Εφετείου Θεσσαλονίκης, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, η υπ' αρ. .../2012 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Δ') ορίζει ότι : «Εφόσον εντός δεκαοκτώ μηνών από την έκδοση της απόφασης που καθόρισε την προσωρινή τιμή μονάδας αποζημίωσης δεν κατατέθηκε ή δεν καταβλήθηκε πλήρως η αποζημίωση ..., η απαλλοτρίωση δεν συντελέσθηκε κατά τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 4 εδ. γ του Συντάγματος και 7 παρ. 1 του Ν.Δ. 797/1971, αλλά ανακλήθηκε αυτοδικαίως. Έτσι δεν επήλθε μετάθεση της κυριότητας στην υπέρ ης η απαλλοτρίωση, στη θέση της οποίας υπεισήλθε ο Δήμος ...». Στην απόφαση επισημαίνεται ακόμη, ότι η απαλλοτρίωση που δεν συντελέσθηκε θεωρείται ως αυτοδικαίως ανακληθείσα, ακόμη κι αν εισπράχθηκε η μερική αποζημίωση, ενώ η Διοίκηση δεν μπορεί πλέον να προβεί σε ενέργειες απαλλοτρίωσης, παρόλο που δεν έχει εκδώσει ακόμη την τυπική πράξη ανάκλησης της απαλλοτρίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά την αυτοδίκαιη άρση της απαλλοτρίωσης, η οποία θεωρείται νομικά ανύπαρκτη, οι προσφεύγοντες δεν θεωρείται πλέον ότι αποστερούνται του δικαιώματος χρήσεως, εκμεταλλεύσεως και διάθεσης του επίμαχου ακινήτου, αλλά παραμένουν κύριοι αυτού, με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα άρθρα 1, 2 και 3 του Ν. 2961/2001.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι η διάταξη του άρθρου 25 Α του Ν.3842/2010 κρίθηκε, με την υπ' αρ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Στε, ως αντισυνταγματική και κατά συνέπεια η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να επανεξετάσει τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

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 δημοσίευσή 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για την αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α και β του Ν. 3842/2010 που καταργεί την μετάθεση του χρόνου φορολογίας απαλλοτριούμενων ακινήτων από το χρόνο θανάτου στο χρονικό σημείο καταβολής της οφειλόμενης αποζημίωσης, αποφάνθηκε η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την υπ' αρ. .../...-2016 απόφασή του, διενεργώντας παρεμπόμποντα έλεγχο περί αντισυνταγματικότητας διάταξης νόμου, κατά την εκδίκαση άλλης υπόθεσης.
- Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας, εφόσον δεν προήλθε από το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο, εξυπηρετεί τη συγκεκριμένη υπόθεση, την οποία εξετάζει το Συμβούλιο της Επικρατείας. Δεν θεωρείται υποχρεωτική για τα υπόλοιπα δικαστήρια, ούτε για τη Διοίκηση, ενόψει άλλωστε και της αρχής της διάκρισης των λειτουργιών (δικαστικής, νομοθετικής, εκτελεστικής). Σε κάθε περίπτωση, δεν επιφέρει ακύρωση της εν λόγω διάταξης νόμου, που εξακολουθεί να ισχύει.

Σε κάθε περίπτωση, η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση, εφόσον με θετική ενέργεια των προσφευγόντων (αγωγή) προκλήθηκε η υπ' αρ. .../2012 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης που καθιστά το εν λόγω ακίνητο μη απαλλοτριωτέο.

Για όλους τους παραπάνω λόγους

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . – . του με ΑΦΜ: ... και του . . – . του ... με ΑΦΜ:

Υπ' αριθ. .../...-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος φόρος	2.235,63€
Πρόσθετος φόρος	1.341,38€
Σύνολο	3.577,01€

Υπ' αριθ. .../....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος φόρος	2.235,63€
Πρόσθετος φόρος	1.341,38€
Σύνολο	3.577,01€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

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 άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.