



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10/10/16

Αριθμός απόφασης: 3404

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ....., κατοίκουκατά α) της υπ' αριθ.σιωπηρής απόρριψης της αιτήσεως και β) της με αρ. χρημ. καταλ.ακύρωσης πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. α) της υπ' αριθ.σιωπηρής απόρριψης της αιτήσεως και β) της με αρ. χρημ. καταλ.ακύρωσης πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υτων οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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 υπ' αριθ.σιωπηρή απόρριψη της αιτήσεως και β) την με αρ. χρημ. καταλ.πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ,έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 176.716,30 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την υποβολή της υπ' αρ.δήλωσης φόρου κληρονομιάς, λόγω θανάτου τηςτην 04-01-2014 όπου μεταξύ των περιήλθαν στην κυριότητα του προσφεύγοντος και δύο αγροτεμάχια ένα στη θέσηκαι έτερο στη θέσητης κτηματικής περιφέρειας του Δήμουτου Νομού..... **Τμήματα των παραπάνω αγροτεμαχίων έχουν ενταχθεί στην επέκταση του σχεδίου πόλης** συνολικού εμβαδούτ.μ. πριν από το θάνατο της κληρονομούμενης. Εν τούτοις, εκ του συνολικού εμβαδού των αγροτεμαχίων, τμήμα εμβαδούτ.μ. αποτελεί εισφορά σε γη και το υπόλοιπο εμβαδότ.μ. **πρόκειται να ρυμοτομηθεί για κοινωφελείς σκοπούς** και κοινόχρηστους χώρους, βάσει της υπ' αρ.απόφασης του Αντιπεριφερειάρχη Περιβάλλοντος & Υποδομών Δυτικήςγια «Κύρωση της υπ' αρ.Πράξης Εφαρμογής ρυμοτομικού .

Η φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν 3842/2010, με τις οποίες αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται διατάξεις του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α),ως εξής: "1. α) Η περίπτωση 1 του άρθρου 7 και η περίπτωση ε της παραγράφου 1 του άρθρου 40 καταργούνται". Επομένως δεν καταλείπεται πλέον στη διοίκηση η δυνατότητα να αναβάλλει το χρόνο φορολογίας και ορθά η αρμόδια Δ.Ο.Υ προχώρησε στην παραλαβή και εκκαθάριση του φόρου που αφορά τα ρυμοτομούμενα ως άνω περιγραφόμενα ακίνητα. Η αίτηση του προσφεύγοντος για ακύρωση της πράξης επιβολής φόρου σύμφωνα με την απόφαση ΟΛ. ΣΤΕ 166/2016 απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω σιωπηρής άρνησης και την με αρ. χρημ. καταλ.ακύρωση της πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Την απόφαση της ΟΛ. ΣΤΕ 166/2016 .

2. Την απόφαση της ΟΛ. ΣΤΕ 370/1997.

3. Το αρθρ. 4 παρ. 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 17 του Συντάγματος .

4.Τις διατάξεις του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ α' και β' του ν. 3842/2010, καθ' ο μέρος καθιστούν υποχρεωτική την επιβολή φόρου κληρονομιάς στις περιπτώσεις, στις οποίες εκ του νόμου είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι ως αντισυνταγματικές.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ,δωρεάς ,γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

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 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται ή κατά τον 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 την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 Ν 2961/2001 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται ε) κατά τον χρόνο της καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται ή κατά τον χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την μεταβίβαση ή την γονική παροχή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του ν.δ. της 27.1.1923 προστέθηκε στο άρθρο 4 Ν.1641/1919 «περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών λαχείων» η παράγραφος 8 που όριζε τα εξής «Κτήματα τεθέντα υπό μεσεγγύηση ως ανήκοντα εις υπηκόους εχθρικών κρατών ή καταληφθέντα υπό του κράτους, ως εγκαταλελειμμένα υπό των κυρίων των ή κηρυχθέντα αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα, μεταβιβαζόμενα δ' είτε κατά κληρονομία ή κληροδοσία, υπόκεινται εις φόρο μετά την προς τους δικαιούχους απόδοση τούτων ή του τμήματος αυτών και επί τη βάσει της κατά τον χρόνο της αποδόσεως αξίας των».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. Α1 Ν.3842/2010 (**ΦΕΚ 23-4-2010**) η περίπτωση ι' του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 Ν 2961/2001 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 σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 166/2016** κρίθηκε ότι τα αναγραφόμενα της διάταξης του άρθρου 25 παρ. Α1 Ν.3842/2010 κρίθηκαν ανίσχυρα και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματικά καθώς αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ 5 και στο άρθρο 17 του συντάγματος όπως επίσης και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΣΣΔΑ .

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 370/1997** προσθέτει στο ελληνικό διοικητικό δίκαιο μια περίπτωση υποχρέωσης ανάκλησης παράνομης διοικητικής πράξης.

Ειδικότερα, η **διακριτική ευχέρεια της διοίκησης** προς ανάκληση των παράνομων διοικητικών πράξεων **της τρέπεται σε υποχρέωση σε περίπτωση ακύρωσης από το ΣΤΕ** ή από διοικητικό δικαστήριο με αμετάκλητη απόφαση του ατομικής διοικητικής πράξης, γιατί στηρίχθηκε σε αντισυνταγματική διάταξη νόμου ή σε κανονιστική πράξη της διοίκησης που δεν έχει νόμιμο εξουσιοδοτικό έρεισμα. Η υποχρέωση αυτή αναφέρεται στις λοιπές ομοίου περιεχομένου προς την **ακυρωθείσα ατομικές διοικητικές πράξεις** και υφίσταται από τις ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

α) Θα πρέπει να ασκηθεί αίτηση σε εύλογο χρόνο μετά τη δημοσίευση της ακυρωτικής απόφασης του δικαστηρίου από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον, ήτοι εντός 60 ημερών,

β) Με την ανάκληση της συγκεκριμένης διοικητικής πράξης δε θα πρέπει να θίγονται δικαιώματα, τα οποία αποκτήθηκαν καλόπιστα από την εφαρμογή της, ή καίτοι θίγονται τέτοια δικαιώματα συντρέχουν λόγοι υπέρτεροι δημοσίου συμφέροντος για τους οποίους επιβάλλεται η ανάκληση.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

α) **τα υπό κρίση ακίνητα τελούν υπό ειδικές συνθήκες** από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως αστικά ακίνητα τα οποία έχουν κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα ή έχουν ρυμοτομηθεί, στερούμενος του δικαιώματος χρήσης και εκμετάλλευσης κληρονομώντας ουσιαστικά την προσδοκία καταβολής αποζημίωσης, αλλά πριν από την καταβολή αυτής αναγκάζεται να καταβάλλει πρόσθετα φορολογικά βάρη.

β) **η επιβολή φόρου έρχεται σε αντίθεση με το αρθρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος**, καθ' ο μέρος καθιστά υποχρεωτική την επιβολή φόρου κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η απόκτηση της κυριότητας του ακινήτου δεν αντανakλά αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής του ικανότητας .

γ) σε αντίθεση και με το άρθρο 17 του Συντάγματος, η επιβολή φόρου κληρονομίας σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί από μακρόν αδρανείας της Διοίκησης σε σχέση με τη συντέλεση της απαλλοτρίωσης.

δ) **οι διατάξεις του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ α' και β' του ν. 3842/2010**, καθ' ο μέρος καθιστούν υποχρεωτική την επιβολή φόρου κληρονομίας στις περιπτώσεις, στις οποίες εκ του νόμου είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι ως αντισυνταγματικές, ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες.

ε) επικαλείται τις αποφάσεις **ΣΤΕ 166/2016** και **ΣΤΕ 370/1997** και αιτείται την ακύρωση της καταλογιστικής πράξης επιβολής φόρου που αφορά τα κρινόμενα ακίνητα για τα οποία δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της άρθρου 7 περ ι) σε συνδυασμό με την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 Ν 2961/2001 που καταργηθήκαν με άρθρου 25 παρ. Α1 Ν.3842/2010 η διάταξη του οποίου κρίθηκε αντισυνταγματική ως άνω.

Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι σε κάθε περίπτωση πλήρως αβάσιμοι, αυθαίρετοι και καθόλα απορριπτέοι με βάση την αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, η οποία υπαγορεύει την ερμηνεία των φορολογικών ρυθμίσεων με βάση το γράμμα του νόμου. Η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και

επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπεία αυτής της αρχής, όπως έχει κριθεί και νομολογιακά, απορρίπτεται κατά κανόνα η ανάλογη εφαρμογή φορολογικού νόμου ως αντίθετη με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου και ο συγκεκριμένος έλεγχος συμβατότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ 4 του Συντάγματος ανήκει στην δικαιοδοσία των Δικαστηρίων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης τα οποία υποχρεούνται να εφαρμόζουν το ισχύον νομοθετικό καθεστώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατά α) της υπ' αριθ.σιωπηρής απόρριψης της αιτήσεως και β) της ακύρωσης με αρ. χρημ. καταλ.πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ,έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).