



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-04-2018

Αριθμ. Αποφ.: 783

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 του του με ΑΦΜ:, κατοίκου επί της, .., εκπροσωπούμενου

από την κατά το άρθρο 8 του Κ.Φ.Δ. φορολογική εκπρόσωπο,, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της υπ' αριθμ.-/.....-2017 δήλωσης επιφύλαξης, την οποία συνυπέβαλε με την υπ' αριθμ.-/.....-2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Ο προσφεύγων ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος κατά την-2015 πατρός του, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ.-/.....-2017 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2015), από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος 1.401,82 €. Στις-2017 υπέβαλλε την υπ' αριθμ.-/2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ-...../2015) από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος κληρονομιάς ποσού 12.146,38 € (εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς). Η τελευταία αυτή δήλωση υπεβλήθη με επιφύλαξη (αρ. πρωτ.-/.....2017 δήλωση επιφύλαξης) ως προς το υπ' αριθμόν 1 κληρονομηθέν ακίνητο που αφορά ποσοστό $\frac{3}{4}$ εξ' αδιαιρέτου από το δικαίωμα καθ' ύψους επέκτασης μιας οικοδομής που αποτελείται από ημιυπόγειο όροφο και από τρεις κύριους ορόφους και είναι κτισμένη σε οικόπεδο εμβαδού 226,84 τ.μ., στην πόλη της, εντός του με αριθμό Ο.Τ. του, επί της οδού αριθμός ... και έχει πρόσοψη στην οδό

Η προαναφερθείσα δήλωση επιφύλαξης κατά το άρθρο 61 παρ.β του Ν. 2961/2001, αφορά το ύψος της αντικειμενικής αξίας του ως άνω κληρονομηθέντος ακινήτου, καθώς σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, οι τιμές που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, σύμφωνα με το αντικειμενικό σύστημα που ίσχυε ως το 2015 κρίθηκαν, με την υπ' αριθμ. 4004/2014 απόφαση του ΣτΕ, μη νόμιμες λόγω παράλειψης της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ.1 του Ν.1249/1982, έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας. Περαιτέρω δε, η πραγματική αγοραία αξία του συγκεκριμένου ακινήτου είναι καταφανώς μικρότερη της αντικειμενικής του αξίας, αφενός μεν λόγω της παρούσης δημοσιονομικής κρίσης της χώρας που επέφερε την πτώση της πραγματικής αξίας σχεδόν όλων των ακινήτων της Χώρας,

αφετέρου δε λόγω του γεγονότος ότι το συγκεκριμένο ακίνητο έχει κηρυχθεί διατηρητέο, με συνέπεια να είναι νομικά απαγορευμένη η καθ' ύψος επέκτασή του. Κατά συνέπεια, η πραγματική αγοραία αξία του επίμαχου κληρονομιαίου εμπράγματος δικαιώματος κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς θα πρέπει να οριστεί στο ποσό των 1.000 €.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την πάροδο άπρακτης της τρίμηνης προθεσμίας του άρθρου 20 παρ.1 του Ν.4174/2013, απέρριψε σιωπηρά την ως ανω επιφύλαξη του προσφεύγοντος και προέβη στην εκκαθάριση της υπ'αριθμ.-/.....-2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ.-/.....-2017 δήλωση επιφύλαξης που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθμ.-/2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο προσδιορισμός της αξίας του επίμαχου εμπράγματος δικαιώματος για σκοπούς φορολογίας κληρονομιών βάσει αντικειμενικών αξιών, τις οποίες η Διοίκηση παρέλειψε να αναπροσαρμόσει, είναι μη νόμιμος, καθόσον αντίκειται αφενός μεν στις διατάξεις του άρθρου 41 παρ.1 του ν. 1249/1982 και αφετέρου στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ.5 και 17 παρ.1 και 2 του Συντάγματος, του άρθρου 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 14 της ΕΣΔΑ.
2. Εσφαλμένη εκτίμηση της πραγματικής αξίας του εμπράγματος δικαιώματος, καθώς αυτή είναι πολύ κατώτερη της αντικειμενικής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013 «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015».

Επειδή, με το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 1.Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο

φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2.Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.»

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε «εμπρόθεσμα» για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τη συνταγματική αυτή διάταξη παρέχεται καταρχήν ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη προς διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος, υπό τον όρο πάντοτε ότι η σχετική ρύθμιση, θεσπιζόμενη ενόψει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, δεν παραβιάζει της αρχή της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας έκαστου, φορολογικής επιβάρυνσης. Στο πλαίσιο δε αυτό είναι ανεκτό ένα σύστημα φορολογίας με διαφοροποιημένους συντελεστές, ανάλογα με το ύψος του συνολικού εισοδήματος, εφόσον ο νομοθέτης αποβλέπει στη διαφορετική οικονομική δυνατότητα συμβολής στα δημόσια βάρη, με την εφαρμογή μεγαλύτερου συντελεστή σε μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα. Με τον τρόπο αυτό , επομένως δεν παραβιάζεται η συνταγματικά επιβαλλόμενη ισότητα των θυσιών, κατ' αναλογία της φοροδοτικής ικανότητας καθενός (ΣτΕ 129/1995, ΣτΕ 437/1995, ΣτΕ 1512/1991).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, με βάση την αρχή της νομιμότητας η φορολογική διοίκηση πράττει μόνο αυτό που της επιτρέπει ο νόμος. Κατά συνέπεια, το φορολογικό όργανο κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων ενεργεί με δέσμια αρμοδιότητα,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ' αριθμ.-/.....-2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και την υπ' αριθμ.-/.....-2017 δήλωση επιφύλαξης σε ό,τι αφορά το ύψος της αντικειμενικής αξίας του υπ' αριθμόν 1 της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εμπράγματος δικαιώματός του.
- Με την ως άνω δήλωση επιφύλαξης ισχυρίζεται ότι η πραγματική αξία του ποσοστού $\frac{3}{4}$ εξ' αδιαιρέτου από το δικαίωμα της καθ' ύψους επέκτασης επί της οικοδομής που κείται επί της οδού στην πόλη της ανέρχεται σε 1.000 € και όχι σε 249.159,98 €, όπως προσδιορίστηκε με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.
- Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεν υφίσταται πραγματικά δυνατότητα καθ' ύψους επέκτασης της εν λόγω οικοδομής, καθώς το ακίνητο έχει κηρυχθεί διατηρητέο, ισχυρισμοί όμως που δεν αποδεικνύονται εφόσον δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο τεκμηρίωσης αυτών σχετικά με την πραγματική αγοραία αξία του ακινήτου.

Επειδή, η φορολογητέα αξία των ακινήτων είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας ή του διαμερίσματος, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν (αυξητικά ή μειωτικά) την τελική διαμόρφωσή της..... 8.-Συντελεστές Ειδικών Συνθηκών (Σ.Ειδ.Σ.)

Σε περίπτωση που η κατοικία ή το διαμέρισμα βρίσκεται κάτω από ειδικές συνθήκες, για τον προσδιορισμό της αξίας του εφαρμόζεται ειδικός συντελεστής, μειωτικός αυτής.

Έτσι, αν η κατοικία ή το διαμέρισμα έχει:

α) Χαρακτηρισθεί διατηρητέο, κατά την έννοια της παραγράφου 21 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 0,80 (Πολ.1149/1994).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο μειωτικός συντελεστής λόγω χαρακτηρισμού ενός ακινήτου ως διατηρητέου, εφαρμόζεται στην αξία του κτίσματος και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει την αξία του οικοπέδου και κατ' επέκταση την αξία του δικαιώματος καθ' ύψους επέκτασης.

Επειδή, η παραπάνω επιφύλαξη διατυπώθηκε γενικώς, αορίστως και χωρίς ειδική αιτιολογία, ορθώς η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 20 του ν. 4174/2013, απέρριψε την προσβαλλόμενη αίτηση επιφύλαξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

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

Κύριος φόρος	12.146,38 €
---------------------	--------------------

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

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