



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα: 30-06-2017

Αριθ. απόφ.: 3596



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 2131604567

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 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 με 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./02-03-2017 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου Λάρισας οδός, κατά της με αριθ./31-01-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./31-01-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση αυτής.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ./02-03-2017 ενδικοφανή προσφυγή της, 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:

Με την με αριθ./31-01-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως μοναδικής κληρονόμου του πατέρα της που απεβίωσε στις 31-08-2016 (αριθ. φακέλου/2016), φόρος ύψους **116,48€**.

Στις 31-01-2017 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ την με αριθ./2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομίας, σύμφωνα με την οποία δήλωσε επιπλέον κληρονομιαία στοιχεία συνολικής αντικειμενικής αξίας 161.648,33€ (400,00€ αρχική δήλ. + 155.183,25€ αξία ακινήτων & οικοσκευή - 1.500,00€ έξοδα κηδείας + 7.565,08€ προγ. γον. παροχή) .

Μεταξύ των κληρονομιαίων ακινήτων περιλαμβάνεται και ένα οικόπεδο έκτασης 5.665,34 τ.μ. που βρίσκεται στο Βρυότοπο Αμπελώνα Τυρνάβου αντικειμενικής αξίας 115.006,40€ με πρόσοψη σε μία δημοτική οδό, κοντά στο ανατολικό άκρο του οριοθετημένου οικισμού. Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./7-11-2016 έγγραφο της Δ/σης Τεχνικών Υπηρεσιών του Δήμου Τυρνάβου, το άνω οικόπεδο είναι άρτιο και δύναται να καταστεί οικοδομήσιμο με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι διατάξεις (οικοδομησιμότητας) του άρθρου 35 παρ. 4 του Ν. 3937/2011 (καθόσον δεν έχει πραγματοποιηθεί η κύρωση του δικτύου κοινόχρηστων χώρων του οικισμού). Επίσης δεν μπορεί να κατατμηθεί μέχρι να εξεταστεί η εξασφάλιση των ειδικών όρων της περ. II Β β. του ΦΕΚ 1000/Δ/87. Για τον ως άνω λόγο η δήλωση της προσφεύγουσας υποβλήθηκε με επιφύλαξη καθώς δηλώνει ότι : *«...επιφυλάσσομαι παντός νομίμου δικαιώματός μου όσον αφορά την αντικειμενική αξία του οικοπέδου αυτού, η οποία κατά το χρόνο θανάτου ανερχόταν όχι στο έναντι ποσό των 115.006,40 ευρώ, αλλά στο ποσό των 13.149,25 ευρώ, σύμφωνα με το σχετικό έντυπο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας αυτού που σας προσκομίζω (το οποίο μάλιστα υπολείπεται και αυτής ακόμα της από 10.000 ευρώ αγοραίας αξίας αυτού κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου). Κατά συνέπεια η αξία της κληρονομικής μερίδος οφείλει να προσδιοριστεί από την υπηρεσία σας σύμφωνα με τα παραπάνω παράμετρα.»*

Κατόπιν τούτου επί της ως άνω αίτησης-δήλωσης επιφύλαξης, εκδόθηκε η με αριθ./9-3-2017 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Α΄ Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, τον εκ νέου υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου και την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου, ισχυριζόμενη ότι:

1. Αδύνατη η κατάτμηση του οικοπέδου σε μικρότερα άρτια και μη ορθός ο συντελεστής Σ.Α.Ο.
2. Παραβίαση του άρθρου 10 περ.Β του Ν. 2961/2001 περί αντικειμενικών αξιών και των άρθρων 78, 4 και 17 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του ανθρώπου.

Επειδή ο νομοθέτης απέβλεψε επιτρεπτως κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

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 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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία 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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως ορίζεται ότι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του και ουδείς δύναται να στερηθεί της ιδιοκτησίας αυτού παρά μόνο για λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Μετά τα ανωτέρω συνάγεται ότι, επειδή η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάση του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας με βάση την φοροδοτική ικανότητα και συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας επικαλούμενη το άρθρο 4 παρ 5 και το άρθρο 17 αντίστοιχα του συντάγματος, είναι παντελώς αυθαίρετος, διότι η επιβολή του φόρου έγινε λαμβανομένου υπ όψιν των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων του Ν.3842/2010.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ είδος ακινήτου (αντικειμενικός προσδιορισμός) .

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 1 του άρθρου 14 του Ν 1473/1984 οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων έργων εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται σε κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

Στην προκειμένη περίπτωση η τελευταία αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών για το Βρυότοπο Δήμου Τυρνάβου του Νομού Λάρισας έγινε το έτος 2010 δυνάμει τη ΠΟΛ.1200/28-12-2010 που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β΄ 2038/29-12-2010 ενώ η ΠΟΛ. 1009 που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β΄ 48/20-1-2016 παραπέμπει στις ήδη υφιστάμενες ΠΟΛ και επιβάλλει την εφαρμογή σταθερής μεθοδολογίας και οικονομετρικών κριτηρίων για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται στην εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ακινήτων, καθώς και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, λαμβάνοντας υπόψη ιδιαιτερότητες περιοχής, ακινήτων, ειδικών συνθηκών.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση και μετά τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι, διότι οποιαδήποτε διαφορά ιδιωτικού δικαίου αστική ή ποινική δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις ισχύουσες διατάξεις νόμων και άρα η επιβολή του φόρου δεν αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας και της φοροδοτικής ικανότητας. Επιπλέον ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 Ν. 2961/2001 «Β. Δήλωση με επιφύλαξη 1. Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης φορολογικής δήλωσης, ο υπόχρεος σε επίδοση αυτής μπορεί να περιλάβει σε αυτή και στοιχεία φορολογητέας ύλης, για τα οποία διατηρεί αμφιβολίες αν έχει από το νόμο υποχρέωση, κάνοντας ρητή για το λόγο αυτό επιφύλαξη στη δήλωση που επιδίδει. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεώνεται να απαντήσει στο φορολογούμενο θετικά ή αρνητικά μέσα σε ένα τρίμηνο από την υποβολή της δήλωσης ως εξής:

α) είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη,

β) είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με την κοινοποιούμενη πράξη που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ.4174/2013 ορίζεται ότι εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση και στη συγκεκριμένη περίπτωση η εκκαθάριση και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έγιναν σύμφωνα με την με αριθ./31-01-2017 συμπληρωματική δήλωση κληρονομίας που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1214/31-7-98 ΦΕΚ 851/Β/12-8-98, για οικόπεδα σε οικισμούς κάτω των 2000 κατοίκων «Για οικόπεδα με εμβαδό μεγαλύτερο από το διπλάσιο του κατά κανόνα αρτίου οικοπέδου της περιοχής τους, απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας ή του Δήμου ή της Κοινότητας ότι δεν μπορεί να κατατμηθούν σε μικρότερα άρτια οικόπεδα. Τότε ως Σ.Α.Ο λαμβάνεται αυτός που αντιστοιχεί στη συνολική επιφάνεια του οικοπέδου.

Σε περίπτωση που δεν προσκομιστεί βεβαίωση της Αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας ή του Δήμου ή της Κοινότητας, τότε ως Σ.Α.Ο λαμβάνεται αυτός που αντιστοιχεί στην ελάχιστη επιφάνεια του κατά κανόνα αρτίου οικοπέδου αυτής της περιοχής.

Αν προσκομιστεί βεβαίωση της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας ή του Δήμου ή της Κοινότητας ότι μπορεί να κατατμηθεί σε μικρότερα άρτια οικόπεδα και ποιες είναι οι επιφάνειές τους, τότε ως Σ.Α.Ο. λαμβάνεται ο μέσος όρος των Σ.Α.Ο. που αντιστοιχεί στις επιφάνειες των επί μέρους αρτίων οικοπέδων στα οποία μπορεί να κατατμηθεί η συνολική επιφάνεια του οικοπέδου.»

Εν προκειμένω, στην υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα δήλωσε ότι κληρονομεί μεταξύ άλλων και ένα οικόπεδο έκτασης 5.665,34 τ.μ. στο Βρυότοπο Αμπελώνα Τυρνάβου, ο οποίος αποτελεί οικισμό με λιγότερους από 2.000 κατοίκους. Το εμβαδό δε του οικοπέδου (5.665,34 τ.μ.) είναι υπερδιπλάσιο του κατά κανόνα αρτίου οικοπέδου της περιοχής, που είναι το οικόπεδο των 400 τ.μ. και για το λόγο αυτό απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας ή του Δήμου ή της Κοινότητας, ότι δεν μπορεί να κατατμηθεί σε μικρότερα άρτια οικόπεδα.

Δεν προσκομίστηκε βεβαίωση που να δηλώνει σαφώς ότι το οικόπεδο μπορεί ή όχι να κατατμηθεί σε μικρότερα άρτια οικόπεδα και να αναφέρει αντίστοιχα ποιες είναι οι επιφάνειές τους. Η με αριθ./31-01-2017 βεβαίωση της Δ/σης Τεχνικών Υπηρεσιών του Δήμου Τυρνάβου που προσκομίστηκε αναφέρει ότι το οικόπεδο δεν μπορεί να κατατμηθεί μέχρι την εξασφάλιση των αναφερομένων ειδικών όρων χωρίς ωστόσο να αναφέρεται σαφής λόγος που να απαγορεύει την κατάτμηση του οικοπέδου. Ως εκ τούτου λαμβάνεται υπόψη ως Σ.Α.Ο. για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, αυτός που αντιστοιχεί στην ελάχιστη επιφάνεια του κατά κανόνα

άρτιου οικοπέδου αυτής της περιοχής που είναι τα 400 τ.μ., δηλαδή Σ.Α.Ο.:0,60 οπότε η αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου έχει ορθώς υπολογιστεί στο ποσό των 115.006,40 ευρώ. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αδύνατης κατάτμησης του ακινήτου είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της αριθμό πρωτοκόλλου/02-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ κατοίκου Λάρισας οδόςκαι την **επικύρωση** της με αριθ./31-01-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ. .

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
ΕΠΙΛΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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