



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 : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 1/2/2017

Αριθμός απόφασης 1064

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)

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 64).

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 6/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ....., κατοίκου ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ΑΤΤΙΚΗΣ οδός κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης σε επιφύλαξη που διατυπώθηκε στην υπ' αριθ. /9-5-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999 κατόπιν μετάθεσης αυτής βάση του άρθρου 25^Α του Ν 3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση σε επιφύλαξη που διατυπώθηκε στην υπ' αριθ. /9-5-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999 κατόπιν μετάθεσης αυτής βάση του άρθρου 25^Α του Ν 3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 6/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./9-5-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999 κατόπιν μετάθεσης αυτής βάση του άρθρου 25^Α του Ν 3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 12.517 €, πλέον 7528,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Η προσφεύγουσα είχε στην κυριότητα νομή και κατοχή της το 1/3 εξ' αδιαίρετου , ενός οικοπέδου που βρίσκεται στο Δήμο Ηρακλείου Αττικής στα ΟΤ και του Δήμου αυτού και μεταξύ των οδών,,, και

Το οικόπεδο αυτό είχε εμβαδό 3.680,95 τ.μ . περιήλθε στην προσφεύγουσα από κληρονομιά με διαθήκη του πατέρα της του που απεβίωσε την 24/1/1999. Η διαθήκη αυτή δημοσιεύθηκε νόμιμα από το Πρωτοδικείο Αθηνών με το με αριθμό/99 πρακτικό του και καταχωρήθηκε στα βιβλία διαθηκών στον τόμο με αριθμό Την κληρονομιά αυτή αποδέχτηκε με την με αριθμό/2001 πράξη αποδοχής κληρονομιάς του Συμβολαιογράφου Αθηνών που έχει νόμιμα μεταγραφεί στα βιβλία μεταγραφών του υποθηκοφυλακείου Ν. Ιωνίας στον τόμο με αριθμό

Το ακίνητο αυτό τελούσε υπό ρυμοτομική δέσμευση και συγκεκριμένα:

Με το από 18/7/75 διάταγμα (ΦΕΚ 211Δ/17-9-75) η περιοχή εντάχθηκε στο Ρυμοτομικό Σχέδιο του Δήμου Ηρακλείου Ατ.. Το διάταγμα αυτό αναθεωρήθηκε με τα από 29/9/1983 και 13/3/91 διατάγματα ΦΕΚ 693Δ/21-12-1983 και 125Δ/9-4-1991 αντίστοιχα και σύμφωνα με την αρχική ένταξη και τις ανωτέρω αναθεωρήσεις το ανωτέρω οικόπεδο, ευρισκόμενο εντός των ΟΤ και του Δήμου αυτού χαρακτηρίστηκε πλατεία (ΟΤ) και κοινόχρηστος χώρος στο ΟΤ και συγκεκριμένα από την συνολική έκταση των 3.680,95 τ.μ, της ιδιοκτησίας της, έκταση 3.424,55 ρυμοτομείται για την δημιουργία κοινοχρήστων χώρων πλατείας και δρόμων και έκταση 256,40 προσκυρώνεται στις όμορες ιδιοκτησίες με αριθμό/2005 πράξη προσκύρωσης.

Για την κληρονομιά αυτή υπέβαλλε μαζί με τους συγκληρονόμους την υπ αριθμ/200 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς η φορολογία όμως του ανωτέρω ακινήτου ανεστάλη με μετάθεση του χρόνου επιβολής φόρου σύμφωνα με το ν.δ. 118/1973 «περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» (ΦΕΚ Α' 202), με το άρθρο 7 του οποίου ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση του άρθρου 6 παρ. 1, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, η φορολογική υποχρέωση γεννάται «κατά τον χρόνο καταβολής του τιμήματος των αναγκαστικώς απαλλοτριούμενων κτημάτων ή

κατά τον χρόνον άρσεως της απαλλοτριώσεως, εφ' όσον η απαλλοτρίωσις εκηρύχθη προ της κτήσεως» και ότι «ως αναγκαστικώς απαλλοτριούμενα λογίζονται και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από της εκδόσεως του οικείου διατάγματος» (περ. ι). Η αυτή ρύθμιση περιελήφθη αρχικώς και στο νεώτερο Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) και ειδικότερα στο άρθρο 7 περ. ι του νέου αυτού Κώδικα που όριζε ότι «Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) ... ι) 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».

Στην συνέχεια το έτος 2016 και συγκεκριμένα στις 9-5-2016 λόγω είσπραξης αποζημίωσης του απαλλοτριούμενου ακινήτου συνολικά για το ανωτέρω μερίδιο της (1/3) εξ' αδιαιρέτου ποσού 317.190 **υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Αττικής την υπ' αριθμ./2016 συμπληρωματική** δήλωση φόρου κληρονομίας στην οποία δήλωσε αρχικά το ποσό της άνω αποζημίωσης πλην όμως λόγω αρνήσεως του Προϊσταμένου της άνω Δ.Ο.Υ να παραλάβει τη δήλωση με αιτιολογία ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010) καταργήθηκε η διάταξη της περιπτώσεως ι' του άρθρου 7 του ως άνω Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και 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.

Λόγω της αρνήσεως αυτής και προκειμένου να εισπράξει την αποζημίωσή η οποία είχε παρακατατεθεί στο ΤΠΔ για την χορήγηση από την άνω Δ.Ο.Υ του απαιτούμενου πιστοποιητικού εξόφλησης του φόρου κληρονομίας **υπέβαλλε την ανωτέρω συμπληρωματική δήλωση με επιφύλαξη δηλώνοντας** αξία όχι την αποζημίωση που πραγματικά εισέπραξε αλλά αυτήν που προέκυπτε από τον αντικειμενικό προσδιορισμό με αποτέλεσμα να καταβάλλει φόρο ο οποίος μαζί με το πρόστιμο εκπροθέσμου ανήλθε στο ποσό των 20.075,20 ευρώ φόρο.

Με την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης υπέβαλλε και επιφύλαξη δηλώνοντας ότι σε περίπτωση που η δήλωση θεωρηθεί εκπρόθεσμη και φορολογηθεί με την αντικειμενική αξία να διατηρεί το δικαίωμα προσφυγής για τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά ,συνήψε δε στην δήλωση την υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση του ΣΤΕ που είχε κρίνει αντισυνταγματική τη διάταξη του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' και β' του ν. 3842/2010.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Αντισυνταγματική τη διάταξη του άρθρου 25Α παρ. 1 εδαφ. α' και β' του ν. 3842/2010.
2. Την υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση του ΣΤΕ.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης του Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/6-09-2013, ορίζεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της απόφασης του Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, ορίζεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.» (Για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, η προθεσμία ασκείται εντός εξήντα (60) ημερών).

Επειδή στο δεύτερο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με το άρθρο 18 παρ.5 Ν.4446/2016,ΦΕΚ Α 240/22.12.2016.. ...Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της Προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια Προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.

Επειδή για την προσβαλλόμενη πράξη , (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ κατά τα ως άνω διαλαμβανόμενα η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής έληγε στις **30-09-2016**.

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα στις 6-10-2016, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των εξήντα (30) ημερών και την πάροδο απράκτου του τριμήνου από την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση που διατυπώθηκε στην υπ' αριθ./9-5-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, αρχή της νομιμότητας της Διοικητικής Δράσης, είναι η υποχρέωση της Διοίκησης να δρα σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες δικαίου, οι δε ενέργειές της δεν πρέπει να αντίκεινται προς τους κανόνες αυτούς. Η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο στις ενέργειες, οι οποίες προβλέπονται ή επιτρέπονται από το ισχύον δίκαιο.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 6/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ,....., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης σε επιφύλαξη που διατυπώθηκε στην υπ' αριθ./9-5-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 1999 κατόπιν μετάθεσης αυτής βάσει του άρθρου 25Α του Ν 3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ως απαράδεκτης.

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.