



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13.12.2019

Αριθμός απόφασης: 3571

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' /1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. πρωτ./2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επί της με αριθ. πρωτ./2019 αιτήσεως της περί επιστροφής φόρου κληρονομιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. πρωτ./2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επί της με αριθ. πρωτ./2019 αιτήσεως της προσφεύγουσας περί επιστροφής φόρου κληρονομιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 19.07.2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18.07.2019 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. /2017 (Θ-...../2016) αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα τα περιουσιακά στοιχεία που απέκτησε αιτία κληρονομιάς από τον αποβιώσαντα του, η συνολική αξία των οποίων ανήρχετο στο ποσό των 109.737,09 ευρώ. Κατόπιν, στις 10.04.2019, η προσφεύγουσα υπέβαλλε υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση με αριθμό /2019 με την οποία δήλωσε Οικοπεδική έκταση αντικειμενικής αξίας 217.557,37 ευρώ. Στη συνέχεια, στις 11.06.2019 υπέβαλε διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία μείωνε την αξία της αρχικής δήλωσης κατά το ποσό των 102.240,62 ευρώ, διορθώνοντας τον αντικειμενικό ως προς τον συντελεστή πρόσοψης από 1,08 σε 0,80, δηλώνοντας ότι το οικοπέδο βλέπει σε δρόμο ή δρόμους και η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών είναι μικρότερη ή ίση με 6,00 μέτρα. Επίσης η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αριθ. πρωτ. /2019 αίτηση με την οποία ζητούσε την επιστροφή του φόρου κληρονομιάς που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αντικειμενικής αξίας του κληρονομαίου ακινήτου της, ήτοι οικοπέδου έκτασης 12.621,68 τ.μ. ευρισκόμενου εντός οικισμού από το ποσό των 217.557,37 ευρώ στο ποσό των 115.316,75 ευρώ. Επικαλούνταν δε το τοπογραφικό διαγράμματος που συνέταξε το Μάιο του 2018 ο πολιτικός μηχανικός Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την αριθ. πρωτ. /2019 απάντηση απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας για την επιστροφή φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι η εκκαθάριση της από 10.04.2019 δήλωσής της και η βεβαίωση του φόρου τυγχάνει κατάφορα άδικη με δεδομένο ότι στηρίζεται σε λανθασμένα στοιχεία προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής πρόσοψης του υπό κρίση ακινήτου είναι 0,80 και όχι 1,08 διότι βλέπει σε δρόμο ή σε δρόμους και η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών είναι μικρότερη ή ίση των 6,00 μέτρων. Η ίδια δεν υπέβαλλε την διορθωτική δήλωση εντός των είκοσι ημερών λόγω άγνοιας νόμου αλλά και διότι δεν είχε τη βεβαίωση του μηχανικού περί του αληθούς συντελεστή πρόσοψης του οικοπέδου της. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει την από 12.07.2019 βεβαίωση της μηχανικού –, όπου βεβαιώνει ότι το πλάτος του δρόμου που εφάπτεται και έχει πρόσωπο η ιδιοκτησία της στην περιοχή

..... έχει πλάτος τεσσάρων μέτρων, σύμφωνα με το σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα που έχει συντάξει ο Πολιτικός Μηχανικός του τον Μάιο του 2018.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'): «1. 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου, σχετικά με το υποκείμενο στο φόρο: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 5 της περ. Β' του άρθρου 10 του ως άνω νόμου σχετικά με την αξία των ακινήτων: «Β. Αντικειμενική αξία. 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας 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, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου.

Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 2 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), σχετικά με την προθεσμία υποβολής της δήλωσης:

«2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

..... β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, σχετικά με την ανάκληση δηλώσεων:

«1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από:

τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς.

2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαίνεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας Οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 29 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου ως άνω νόμου: «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης: 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή βάσει των αρχών που διέπουν τους κανόνες της έννομης τάξης, σε περίπτωση ισοδύναμων κανόνων, βρίσκει εφαρμογή η αρχή «ο ειδικότερος νόμος υπερισχύει του γενικότερου» (lex specialis derogate generali). Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, ο νόμος που περιέχει ειδικότερη ρύθμιση μπορεί να «επισκιάσει» εκείνον με το γενικότερο περιεχόμενο, ακόμη και αν είναι προγενέστερος του γενικού νόμου. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 10 περ. Β' παρ.5 του Ν. 2961/2001 ως ειδικότερες, υπερισχύουν των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η ανάκληση της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης μπορεί να γίνει μόνο με νέα δήλωση υποβαλλόμενη στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι του επιτασσόμενου από το νόμο χρονικού ορίου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλλε στις 11.06.2019 στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης την αριθ./2019 συμπληρωματική – διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς η οποία αφορούσε τον αριθ. φακέλου Θ...../2016, προκειμένου να διορθώσει την από 10.04.2019 και με αριθ./2019 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, η υπό κρίση δήλωση υποβλήθηκε μετά την πάροδο της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αριθ./2019 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου

κληρονομιάς, ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18.07.2019** και με αρ. πρωτ.
ενδικοφανούς προσφυγής της **του**, με ΑΦΜ
....., κατοίκου

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Σταυρίδης Γεώργιος

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.