



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

15/9/2015

Αριθμός απόφασης:

3739

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςΑΦΜ κατοίκουκατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους φορολογίας 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... έτους φορολογίας 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 3/3/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 15/9/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 το υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους φορολογίας 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.830,25€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την 17/12/2014 μετά τον θάνατο του πατέρα τηςτην 2/5/2014 και δήλωσε μεταξύ άλλων .

- εξ αδιαιρέτου ποσοστό 40% υπόγειου αποθηκευτικού χώρου, εμβαδούM2 με αναλογούν ποσοστό 8,20% εξ αδιαιρέτου στο όλο ακίνητο, ευρισκόμενο στον συνοικισμόκαι
- εξ αδιαιρέτου ποσοστό 40% ημιυπόγειου χώρου, εμβαδού ...M2 με αναλογούν ποσοστό 4,12% εξ αδιαιρέτου στο όλο ακίνητο ευρισκόμενο στην ενορίαεπί της οδού.....
- το 1/4 ιδανικό μερίδιο στο συνοικισμό διώροφης οικοδομής κτισμένης σε οικόπεδο ...M2, που περιλαμβάνει ένα κατάστημα εμβαδού ...M2 και ένα βοηθητικό χώρο εμβαδού ...M2.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση του άρθρου 41 παρ 1 Ν 1249/1983 σε συνδυασμό με τα άρθρα 78 παρ 1 σε συνδυασμό με την απόφαση ΣΤΕ 4003/2014 Της Ολομέλειας του Συμβουλίου Επικρατείας.

2.Ο χαρακτηρισμός κατόπιν αυτοψίας της αρμόδια Δ.Ο.Υ του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου εμβαδούM2 με αναλογούν ποσοστό 8,20% εξ αδιαιρέτου στο όλο ακίνητο, ευρισκόμενο στον συνοικισμόως χώρου επαγγελματικής χρήσης και όχι ως αποθηκευτικού χώρου έχει ως συνέπεια τον προσδιορισμό της αντικειμενικής του αξίας σε ποσό εξωπραγματικό κατατάσσοντας το ακίνητο σε λάθος κατηγορία .

3.Ο Χαρακτηρισμός κατόπιν αυτοψίας της αρμόδια Δ.Ο.Υ του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου εμβαδούM2 με αναλογούν ποσοστό 4,12% εξ αδιαιρέτου στο όλο ακίνητο ευρισκόμενο στην ενορίαισογείου καταστήματος και όχι ως ημιυπόγειο χώρου είναι παράνομος και αυθαίρετος.

4.Ο χαρακτηρισμός κατόπιν αυτοψίας της αρμόδια Δ.Ο.Υ του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου στο συνοικισμόδιώροφης οικοδομής κτισμένης σε οικόπεδοM2, που περιλαμβάνει ένα κατάστημα εμβαδού ...M2 και ένα βοηθητικό χώρο εμβαδού ...M2 ,του βοηθητικού χώρου ως κύριου είναι παράνομος και αυθαίρετος.

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 το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 2961/2001..... για τον προσρισμό 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 .Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου ή δωρεάς ή γονικής παροχής ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών από την υποβολή της δήλωσης του να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο. Αν ασκηθεί προσφυγή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση ,αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στον φορολογούμενο είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν την δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του ΚΦΔ στην οποία περιλαμβάνεται και το αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση τα στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της αυτής.

Επειδή ο υπόγειος αποθηκευτικός χώρος, εμβαδού 112,50 τ.μ. επί της οδού αρ. κατά ποσοστό 40% εξ' αδιαιρέτου, δηλώθηκε ως "υπόγειος αποθηκευτικός χώρος με είσοδο

αποκλειστικά από εσωτερικό χώρο του κτηρίου” και η αξία του υπολογίστηκε με μειωτικό συντελεστή θέσης 0,15 ενώ σύμφωνα με την αυτοψία του Υπάλληλου της αρμοδίας Δ.Ο.Υ πρόκειται για υπόγειο αδιαμόρφωτο αποθηκευτικό χώρο παράθυρα, με σιδερένια πόρτα, και χωρίς πάτωμα που διαθέτει όμως είσοδο από τον δρόμο (όπως φαίνεται από τις φωτογραφίες που προσκόμισε ο υπάλληλος κατόπιν αυτοψίας) συμπληρώθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ συντελεστή θέσης 1,00 ,ο ανωτέρω ακίνητο εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 περί αντικειμενικού προσδιορισμού και δεν επιδέχεται οποιαδήποτε άλλου είδους εκτίμηση όπως συγκριτικά στοιχεία και υπολογισμό επί της σημερινής εμπορικής αξίας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο χαρακτηρισμός του ανωτέρω ακινήτου ως χώρου επαγγελματικής χρήσης και όχι ως αποθηκευτικού χώρου έχει ως συνέπεια τον προσδιορισμό της αντικειμενικής του αξίας σε ποσό εξωπραγματικό κατατάσσοντας το ακίνητο σε λάθος κατηγορία είναι αβάσιμος βάση των προαναφερομένων διατάξεων.

Επειδή ο ημιυπόγειος αποθηκευτικός χώρος, εμβαδού ...τμ. επί της οδού....., κατά ποσοστό 40% εξ' αδιαίρετου, δηλώθηκε ως “υπόγειο που η οροφή του βρίσκεται χαμηλότερα ή μέχρι την οριστική στάθμη του εδάφους” και η αξία του υπολογίστηκε με μειωτικό συντελεστή 0,78 ενώ σύμφωνα με την αυτοψία από Υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ πρόκειται για “υπόγειο αποθηκευτικό χώρο, αδιαμόρφωτο, με φεγγίτες και ράφια τα οποία χρησιμοποιούνται για αποθήκευση κουτιών”. Ο ανωτέρω χώρος όμως φορολογείται ως ισόγειος καθώς σύμφωνα με το άρθρο 41 α του Ν 1249/1982 την ΠΟΛ 1310/1996 και το Έντυπο 2 “Φύλλο Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου Επαγγελματική Στέγη” (παραπομπή Νο 7)αναφέρεται ότι ημιυπόγειοι χώροι θεωρούνται ισόγειοι εκτός αν αποδεικνύεται μετά από προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας ότι αυτοί είναι υπόγειοι, λόγω έλλειψης οποιοδήποτε έγγραφου από την Πολεοδομία ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο χαρακτηρισμός του υπό κρίση ακινήτου ως ισογείου καταστήματος και όχι ως ημιυπόγειου χώρου είναι παράνομος και αυθαίρετος είναι αβάσιμος βάση των προαναφερομένων διατάξεων.

Επειδή ο ισόγειος χώρος εμβαδού τ.μ. επί της οδού, κατά ιδανικό μερίδιο $\frac{1}{4}$, δηλώθηκε ως “βοηθητικός χώρος μη συνεχόμενος με τον κύριο χώρο ... τ.μ επαγγελματική στέγη”, ενώ σύμφωνα με την αυτοψία από Υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ πρόκειται για ισόγειο χώρο που αποτελεί επέκταση της επαγγελματικής στέγης και ως εκ τούτου ο χώρος χρησιμοποιείται ως επαγγελματικός και γι' αυτό τα τετραγωνικά προστέθηκαν στα ... τ.μ. του κυρίως χώρου ,όπως ορίζεται με την ΠΟΛ 1057/1989όταν το κατάστημα έχει συνεχόμενο χώρο (π.χ. αποθήκη ή βιοτεχνικό χώρο) χωρίς να έχει γίνει σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας ώστε να αποτελούν ανεξάρτητες ιδιοκτησίες, τότε για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του όλου ακινήτου χρησιμοποιείται το έντυπο 2 “Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου επαγγελματικής στέγης (κατάστημα-γραφείο)” για το σύνολο του ακινήτου, λόγω έλλειψης σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο χαρακτηρισμός του υπό κρίση ακινήτου ως ισογείου

καταστήματος και όχι ως ημιυπόγειο χώρου είναι παράνομος και αυθαίρετος είναι αβάσιμος βάση των προαναφερομένων διατάξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από το 2007 έτος τελευταίας αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών η διοίκηση παρανόμως παρέλειψε να εκδώσει κανονιστική πράξη και τούτο με την απολύτως αναγκαία και λόγω συνθηκών μείωση της αξίας των ακινήτων σε συνδυασμό με την απόφαση του ΣτΕ Ολ 4003/2014 με την οποία κρίθηκε ότι υφίσταται αναντιστοιχία μεταξύ πραγματικών αξιών των ακινήτων και αντικειμενικών αξιών (προσκομίζοντας προς τούτο και έκθεση πραγματογνωμοσύνης πολιτικού μηχανικού) ο φόρος που του επιβλήθηκε αντίκειται στις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 78 του συντάγματος με συνέπεια να παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας με βάση την φοροδοτική ικανότητα να συνιστά δε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας του, ο ανωτέρω ισχυρισμός του είναι σε κάθε περίπτωση πλήρως αβάσιμος, αυθαίρετος και καθόλα απορριπτέος με βάση την αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, η οποία υπαγορεύει την ερμηνεία των φορολογικών ρυθμίσεων με βάση το γράμμα του νόμου. 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 με τις σχετικές διατάξεις ανήκει στην δικαιοδοσία των Δικαστηρίων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης τα οποία υποχρεούνται να εφαρμόζουν το ισχύον νομοθετικό καθεστώς.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 3/3/2015 έκθεση αυτοψίας επί της οποίας εδράζεται **ή η προσβαλλόμενη πράξη** φόρου κληρονομιάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςκατά του της υπ' αριθ. ...πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους φορολογίας 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	7.830,25
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.830,25

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).