



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, **05-09-2016**

Αριθμός απόφασης: **933**

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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. 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του - **Α.Φ.Μ.** κατά της υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητικής απάντησης – απόρριψης διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητική απάντηση – απόρριψη διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την υπ' αρ./2015 (Θ –/2001) διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας (κληρονόμου).

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, 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 με αριθμό-2016 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. προς την υπ' αρ. πρωτ.-2015 αίτηση της προσφεύγουσας απερρίφθη η υποβολή της υπ' αρ.-2015 διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του θανόντα στις-2001 του

(Θ –/2001), καθώς και η νέα εκκαθάριση του φόρου.

Με την ανωτέρω δήλωση, η προσφεύγουσα διόρθωσε την υπ' αρ./2009 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, που είχε υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ., ως προς την έκταση αγρού, στη θέση «.....» στα Ν., από 4.000 τ.μ. (αρχικώς δηλωθείσα έκταση) σε 2.274,27 τ.μ., καθώς και ως προς το χαρακτηρισμό του ως βοσκότοπου, συνεπαγόμενου της χρήσης μειωτικού συντελεστή 0,25.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλάνη ως προς το αντικείμενο της κληρονομιάς (πλάνη περί τα πράγματα)

- Με την από-2001 ιδιόγραφη διαθήκη που δημοσιεύτηκε το υπ' αρ./2002 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, ο αποβιώσας την-2001 σύζυγος της προσφεύγουσας του όρισε να λάβει η ότι άλλο βρίσκεται (πέραν των ακινήτων στην οδό στα), χωρίς να προσδιορίζει ειδικώς την περιουσία του.
- Η προσφεύγουσα είχε την πεποίθηση ότι ο επίμαχος αγρός στη θέση «.....», στο Δ.Δ. του Δήμου είχε παραχωρηθεί από τον πεθερό της, (ιδιοκτήτης αυτού) στον ανιψιό του, προκειμένου να το εκμεταλλευτεί ως βοσκότοπο, μετά του όμορου δικού του αγρού.
- Μετά το θάνατο του πεθερού αλλά και του συζύγου της προσφεύγουσας, το εν λόγω ακίνητο κατείχε τρίτος, δη ο, ισχυριζόμενος ότι το παρέλαβε από τον δικό του πατέρα, ο οποίος το εξουσίαζε.
- Ο είχε μετατρέψει τον αγρό σε μπαζότοπο και έτερο μέρος σε λατομείο, περιφράζοντάς το.
- Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε στη φορολογική αρχή την υπ' αρ./2014 (Θ-...../2001) ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς.
- Σύμφωνα με αντίγραφο της μερίδας του συζύγου της προσφεύγουσας,, από το Υποθηκοφυλακείο (που προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή), το επίμαχο ακίνητο δεν συμπεριλαμβανόταν στη μερίδα του.
- Σύμφωνα με την υπ' αρ./1990 δήλωση του συζύγου της προσφεύγουσας και των αδελφών αυτού ενώπιον της συμβολαιογράφου,, ο κληρονόμησε από τον πατέρα του,, όλη την ακίνητη περιουσία του, στην οποία δεν περιλαμβάνεται το εν λόγω ακίνητο.
- Ο κάτοχος του ακινήτου,, επιβεβαίωσε εγγράφως στη φορολογική αρχή ότι ο ίδιος εξουσιάζει το ακίνητο και δήλωσε τούτο στο Ε9 του.
- Η προσφεύγουσα δήλωσε εσφαλμένως, καθώς δεν είχε σαφή εικόνα, ότι το ακίνητο συνορεύει

με ιδιοκτησία και δρόμο, ενώ αυτό συνορεύει με ιδιοκτησία του,,,

➤ Βάσει του άρθρου 72 του Ν.Δ. 118/1973, επιτρέπεται η ανάκληση από τον φορολογούμενο υποβληθείσας δήλωσης (εν όλω ή εν μέρει), λόγω αποδεικνυόμενης ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, ακόμη και σε οποιοδήποτε στάδιο της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε φορολογικού δικαστηρίου.

➤ Δεν υπάρχει έτερο στοιχείο (τίτλος ιδιοκτησίας) που να καταδεικνύει κάτι διαφορετικό.

2. Μικρότερη η πραγματική επιφάνεια του αγρού από την αρχικώς δηλωθείσα

➤ Σύμφωνα με το τοπογραφικό διάγραμμα του πολιτικού μηχανικού (που φέρει ημερομηνία Οκτωβρίου του έτους 2015), με συνημμένη απεικόνιση και αεροφωτογραφία του ακινήτου, η έκταση του αγρού είναι 2.274,27 τ.μ., και όχι 4.000 τ.μ., ως αρχικώς δηλώθηκε.

➤ Ο κάτοχος του ακινήτου,, υποστηρίζει ότι η επιφάνεια του αγρού δεν είναι πάνω από 2 στρέμματα, καίτοι δήλωσε τούτο ως 4 στρέμματα στον Ε9 του, κατόπιν υπόδειξης υπαλλήλων της φορολογικής αρχής, ώστε να ταυτοποιείται με τη δήλωση της προσφεύγουσας.

➤ Η μείωση της αρχικά δηλωθείσας φορολογητέας αξίας του ακινήτου, λόγω μικρότερης πραγματικής επιφάνειάς του δεν εμπίπτει στην απαγόρευση ανάκλησης της δήλωσης, που σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν.Δ. 118/1975, δεν μπορεί να αφορά στην αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς.

3. Βοσκότοπος το επίμαχο ακίνητο

➤ Το επίμαχο ακίνητο είναι άγονο, μη καλλιεργήσιμο, αδιάβατο και απροσπέλαστο, παλαιός βοσκότοπος, νυν μπαζότοπος με ογκόλιθους και πετρώδες όρυγμα.

➤ Η μορφή του υπό κρίση ακινήτου ως βοσκότοπου επιβεβαιώνεται από την υπ' αρ. πρωτ.-2015 βεβαίωση της Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου

➤ Η αεροφωτογραφία που επισυνάπτεται στο τοπογραφικό διάγραμμα απεικονίζει τη σημερινή του μορφή.

➤ Σύμφωνα με την υπ'αρ.-2016 πράξη χαρακτηρισμού του Δασαρχείου (σε απάντηση της από-2016 αίτησης της προσφεύγουσας), η εν λόγω έκταση από τη δεκαετία του 1980 άλλαξε μορφή με την επέμβαση για τη λατομική δραστηριότητα (λατομείο μαρμάρων), ενώ σήμερα είναι αδιαμόρφωτη, φυσικώς εν μέρει αποκατασταθείσα, με ποώδη-φρυγανώδη βλάστηση σε μεγάλο μέρος της, πλην των τμημάτων που φέρουν μικροβράχους από την εξόρυξη.

➤ Η διόρθωση της περιγραφής του ακινήτου ως βοσκότοπου δεν εμπίπτει στην απαγόρευση ανάκλησης της δήλωσης, που σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν.Δ. 118/1975, δεν μπορεί να αφορά στην αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί πλάνης ως προς το αντικείμενο της κληρονομιάς (πλάνη περί τα πράγματα) – Παραδεκτό της ανακλητικής δήλωσης

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 και 29 του ανωτέρω νόμου ορίζουν ότι : «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ... 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παιχνίδια, 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, το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.**Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση.** ... 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 της συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης**». Κατά συνέπεια, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ο τρόπος και ο χρόνος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης, μεταξύ άλλων και της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με αποτέλεσμα **από 1.1.2015 να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 αναφορικά με την ανάκληση των δηλώσεων, δη η δυνατότητα που παρείχε ο νομοθέτης για εν όλω ή εν μέρει ανάκληση των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα**, ακόμη και μετά την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μέχρι και σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, το υπ' αρ. Δ12 Α 1164337/11.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ορίζει ότι τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και περιεχόμενό της.

Επειδή, το υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του Ν.4174/2013 ορίζει ότι σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου, δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για τη φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, ακόμη και όταν δεν υπήρχε σχετική διάταξη στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, η δικαστηριακή νομολογία, στο πλαίσιο των γενικών αρχών του φορολογικού δικαίου (και ειδικότερα της κρατούσας στη φορολογική δίκη αρχής της αναζήτησης από το δικαστήριο της αντικειμενικής αλήθειας), είχε δεχθεί, καλύπτοντας το νομοθετικό κενό, ότι ο φορολογούμενος, υπό ορισμένους όρους και προϋποθέσεις έχει το δικαίωμα να αμφισβητήσει την ακρίβεια του περιεχομένου της φορολογικής του δήλωσης και να την ανακαλέσει, είτε στο σύνολό της είτε σε ορισμένο τμήμα της. Σκοπός του θεσμού της ανάκλησης (πλέον της τροποποίησης) των φορολογικών δηλώσεων είναι η αναγνώριση στο φορολογούμενο της δυνατότητας να αποδεσμευθεί από τις φορολογικές υποχρεώσεις που συνεπάγεται η δήλωση που υπέβαλε, σε όσες περιπτώσεις, από πλάνη, είτε νομική είτε περί τα πράγματα (πλέον χωρίς την απαραίτητη συνδρομή της), δήλωσε φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή μεγαλύτερη της πραγματικής ή απαλλασσόμενη της συγκεκριμένης φορολογίας. (βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα 2012, σελ. 1566).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2009 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., από την του – Α.Φ.Μ., ως κληρονόμο (σύζυγο) του αποβιώσαντος κατά την-2001 του, δυνάμει της από-2001 ιδιόγραφης διαθήκης του, που δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ.-/2002 πρακτικό του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η (εκπρόθεσμη) υπ' αρ.-/2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκε (με την επίκληση της χρησικτησίας) μεταξύ άλλων ακινήτων και αγρός, ξηρικός, μονοετούς καλλιέργειας, έκτασης 4.000 τ.μ., στη θέση «.....» Δ.Δ. Δήμου, συνορεύων με δρόμο και κληροτεμάχιο (αντικειμενική αξία εκ 16.000.000 δρχ).

➤ Η φορολογητέα αξία των δηλωθέντων κληρονομιαίων στοιχείων προσδιορίστηκε σε 20.985.385 δρχ, ενώ ο φόρος κληρονομιάς υπολογίστηκε, βάσει δήλωσης, δυνάμει της φορολογικής κλίμακας Ν.2892/2001 α' κατηγορία, δη κατά το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (χρόνο θανάτου στις-2001), ως ορίζει το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001, ως εξής:

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>
Φορολογητέα αξία	20.985.385 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος (Φορ. Κλίμακα Ν.2892/01, Α' κατηγορία)	1.022.808 δρχ
Πρόσθετος φόρος (λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης)	1.089.291 δρχ
Σύνολο φόρου	2.112.099 δρχ ή 6.198,38 €

Ο ανωτέρω φόρος βεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή σε βάρος της προσφεύγουσας, με τον υπ' αρ.-2010 χρηματικό κατάλογο.

• Στις-2015 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ./2015 τροποποιητική/διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία διορθωνόταν η υπ' αρ. 193/2009 δήλωση ως προς την έκταση και το είδος του προαναφερόμενου αγρού, δη χαρακτηρίζοντάς τον ως βοσκότοπο, μειώνοντας την έκτάσή του από 4.000 τ.μ. σε 2.274,27 τ.μ. και δηλώνοντάς τον ως όμορο με ιδιοκτησίες,, και

➤ Η Δ.Ο.Υ., απαντώντας στη σχετική υπ'αρ. πρωτ.-2015 αίτηση της προσφεύγουσας, δια του υπ'αρ. πρωτ.-2016 εγγράφου της, και για τους λόγους που προβάλλει δηλώνει ότι δεν δύναται να προχωρήσει σε επανεκκαθάριση (μείωση) του φόρου κληρονομιάς, με την εξέταση της υποβληθείσας διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, λόγω της εφαρμογής συνδυαστικά των παρακάτω διατάξεων: α) του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001, που ορίζει τη δυνατότητα του υπόχρεου σε φόρο να υποβάλλει εντός 20ημέρου νέα δήλωση, β) των άρθρων 78 και 79 παρ. 1 του Ν.Δ. 118/1973, ως ισχύουν με τον Ν. 2961/2001, που ορίζει ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής συντελείται μεταξύ άλλων τρόπων και με την παρέλευση άπρακτης της 20ήμερης προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, σε περιπτώσεις που δηλώθηκε αξία ακινήτων με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, γ) του άρθρου 41 του Ν. 1242/1982 περί εφαρμογής αντικειμενικού προσδιορισμού και δ) της ΠΟΛ. 1046/2008 του Υπουργείου Οικονομικών περί χαρακτηρισμού εγγράφου ως δημοσίου για τη χρήση του από τις αρμόδιες υπηρεσίες για τις ανάγκες εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος υπολογισμού αξίας ακινήτων.

➤ Με την εφαρμογή του Ν. 4.174/2013 από 1.1.2015 στις υποθέσεις κληρονομιών, και όπως ρητά ορίζει το άρθρο 72 παρ. 29 του νόμου, παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2961/2001, που όριζαν το χρόνο, τον τρόπο και τους λόγους ανάκλησης (ολικής ή μερικής) των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, κατά συνέπεια η υποβληθείσα διορθωτική δήλωση δεν χαρακτηρίζεται πλέον ανακλητική, αλλά αποτελεί τροποποιητική δήλωση, υπό την έννοια του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013, δυνάμενη να υποβληθεί οποτεδήποτε έως την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή έως την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης να ελέγξει την αρχική δήλωση. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα εξέτασης της συνδρομής ή μη ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου, ούτε παραγράφηκε το (δεκαετές) δικαίωμα κατά τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις

διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013.

Επομένως, ορθώς και παραδεκτώς υπεβλήθη από την προσφεύγουσα η υπ'αρ./2015 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Ωστόσο, το νόμω και ουσία βάσιμο ή όχι των διορθώσεων στις οποίες προβαίνει θα κριθεί από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλάνης ως προς το αντικείμενο της κληρονομιάς (πλάνη περί τα πράγματα) παρέλκει μεν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης δεν προϋποθέτει πλέον τη συνδρομή αυτής, ωστόσο ο ισχυρισμός περί παραδεκτού υποβολής της ανακλητικής (πλέον χαρακτηριζόμενης ως τροποποιητικής) δήλωσης τυγχάνει βασιμότητας.

2 & 3. Ως προς τους ισχυρισμούς περί πραγματικής επιφάνειας του αγρού μικρότερης από την αρχικώς δηλωθείσα καθώς και περί χαρακτηρισμού του αγρού ως βοσκότοπου

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, το άρθρο 10 κεφάλαιο Β' παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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 αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, ...».

Επειδή, το άρθρο 10 κεφάλαιο Β' παρ. 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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 υποβάλλει 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα 2012, σελ. 448-449), αν η ανωτέρω προθεσμία παρέλθει άπρακτη και ο φορολογούμενος δεν ζήτησε τη διόρθωση πλάνης του που αναφερόταν είτε σε επιλογή εσφαλμένης τιμής εκκίνησης (ζώνης), είτε σε εσφαλμένη κατηγορία ακινήτων, είτε σε εσφαλμένους συντελεστές προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας, είτε σε εσφαλμένη επιλογή ΦΥΑΑ, από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 3305/1995, 3415/1997, 3479/2008) έχει κριθεί ότι, επειδή η προαναφερθείσα προθεσμία αφορά αποκλειστικά την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλλει ανακλητική δήλωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 του Κώδικα, εφόσον δεν έχει εκδοθεί και καταλογιστική πράξη.

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 5 της 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «5. *Βοσκότοπος είναι η έκταση που, κατά το μεγαλύτερο μέρος, τα χαρακτηριστικά της δείχνουν ότι δεν καλλιεργήθηκε ποτέ, που μπορεί να περιλαμβάνει και πολύ επικλινή - βραχώδη εδάφη και καλύπτεται από φυσική βλάστηση βοσκοφυτών ή νομευτικών φυτών. Στους βοσκότοπους υπάγονται και τα χέρσα, δηλαδή εκτάσεις επικλινείς, βραχώδεις, διαβρωμένες, με ή χωρίς θαμνώδη βλάστηση, που δεν μπορούν να αποδοθούν στην καλλιέργεια, καθώς επίσης και οι χωματερές απόθεσης απορριμμάτων*».

Επειδή, το άρθρο 169 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι : «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη».

Επειδή, το άρθρο 339 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζει ότι : «Αποδεικτικά μέσα είναι η ομολογία, η αυτοψία, η πραγματογνωμοσύνη, τα έγγραφα, η εξέταση των διαδίκων, οι μάρτυρες, και τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, το άρθρο 340 του ανωτέρω Κώδικα, ως τροποποιήθηκε από το Ν.4335/2015, ορίζει ότι : «1. Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τα αποδεικτικά μέσα, που πληρούν τους όρους του νόμου, σύμφωνα με την προβλεπόμενη αποδεικτική δύναμη του καθενός. Λαμβάνει επίσης υπόψη και εκτιμά ελεύθερα και αποδεικτικά μέσα που δεν πληρούν τους όρους του νόμου, με την επιφύλαξη των άρθρων 393 και 394. 2. Εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζει ρητά ο νόμος, το δικαστήριο κρίνει ελεύθερα τα αποδεικτικά μέσα και αποφασίζει κατά συνείδηση αν οι ισχυρισμοί είναι αληθινοί.

Στην απόφαση πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι που οδήγησαν το δικαστή να σχηματίσει την πεποίθησή του».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αρ./2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς, που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. στις-2009 η, ως κληρονόμος (σύζυγος) εκ διαθήκης του αποβιώσαντος κατά την-2001 του, δήλωσε, μεταξύ άλλων ακινήτων, έναν αγρό, ξηρικό, μονοετούς καλλιέργειας, έκτασης 4.000 τ.μ., στη θέση «.....» Δ.Δ. Δήμου, συνορεύοντα με δρόμο και κληροτεμάχιο (αντικειμενική αξία εκ 16.000.000 δρχ).
- Με την υπ' αρ./2015 τροποποιητική/διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα στις-2015 διόρθωσε την έκταση (σε 2.275,27 τ.μ.) και το είδος (σε βοσκότοπο) αγρού στη θέση «.....» στα, με όρια τις ιδιοκτησίες,,και
- Όσον αφορά τη διόρθωση του είδους του δηλωθέντος (με την υπ' αρ./2009 δήλωση φόρου κληρονομιάς) ως κληρονομιάς στοιχείου ακινήτου από αγρό, υποκείμενο σε καλλιέργεια, σε βοσκότοπο, εφόσον αφορά σε εσφαλμένη επιλογή συντελεστού μείωσης (κατά 25%) της προκαθορισμένης τιμής εκκίνησης για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας, η προσφεύγουσα όφειλε να είχε ακολουθήσει τη διαδικασία που ρητώς υπαγορεύει το άρθρο 10 κεφάλαιο Β' παρ. 5 του Ν. 2961/2001, δη να υποβάλλει, εντός 20ημέρου προθεσμίας, συμπληρωματική δήλωση για τον επαναπροσδιορισμό του φόρου. Αντιθέτως, προέβη στην υποβολή ανακλητικής (πλέον τροποποιητικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς κατά το έτος 2015 (στις-2015), και μάλιστα μετά την παρέλευση περίπου εξαετίας από την υποβολή της αρχικής δήλωσης και πενταετίας από τη βεβαίωση του προκύψαντα φόρου κληρονομιάς.
- Αναφορικά με την διόρθωση της έκτασης του επίμαχου ακινήτου, εφόσον δεν αφορούσε αποκλειστικά στην αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, η προσφεύγουσα παραδεκτώς υπέβαλε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του Ν.4174/2013 τροποποιητική δήλωση. Ωστόσο, από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται κατωτέρω, οι ισχυρισμοί της δεν τυγχάνουν βασιμότητας. Αναλυτικά:
 - Η περιγραφή του επίμαχου ακινήτου, αναφορικά με τα όριά του, δεν ταυτίζεται στις δύο δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, καθώς στη αρχική δηλώνεται να έχει πρόσοψη σε δρόμο και ιδιοκτησία και στην διορθωτική δηλώνεται να συνορεύει με ιδιοκτησίες έτερων προσώπων (μεταξύ αυτών του), δη να είναι τυφλό. Συνεπεία αυτού, προκαλείται σύγχυση ως προς την ταυτοποίηση του ακινήτου και εγείρονται αμφιβολίες για το αν πρόκειται για το ίδιο ακίνητο, ή για δύο διαφορετικά, ελλείψει μάλιστα αναφοράς του αριθμού τεμαχίου του αγρού.
- Επιπροσθέτως, στην αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, η προσφεύγουσα επικαλείται την χρησικτησία, ως τίτλο κτήσης του ακινήτου από τον θανόντα.

➤ Αντιθέτως, στην ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ακίνητο «εξουσιάζει» ο , έχοντας κληρονομήσει τούτο από τον πατέρα του, , που «εξουσιάζει» αυτό εν ζωή.

➤ Οι ανωτέρω αντιφατικές εκδοχές περί εξουσίωσης και νομής του ακινήτου προκαλούν επίσης κυκεώνα και αβεβαιότητα για το αν πρόκειται για το ίδιο ακίνητο.

Κατά συνέπεια, η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης είναι α) απαράδεκτη μεν ως προς τη διόρθωση του είδους αυτού από αγρό (καλλιεργήσιμο) σε βοσκότοπο β) παραδεκτή δε ως προς τη διόρθωση της έκτασης του επίμαχου ακινήτου. Ωστόσο, μετά την εξέταση των πραγματικών περιστατικών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικής επιφάνειας του αγρού μικρότερης από την αρχικώς δηλωθείσα κρίνονται αναπόδεικτοι και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητική απάντηση – απόρριψη διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α. α.

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).