



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 22.02.2021

Αριθμός Απόφασης: 627

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ. κατά της από ... 09.2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διατυπωθείσας επί της με αριθμό
Σελίδα 1 από 10

...../17.09.2020 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2018) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από ...09.2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της με αριθμό/17.09.2020 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2018).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από09.2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δεν έγινε δεκτή η με αριθμό/17.09.2020 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2018) του προσφεύγοντος (κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 01.04.2018) με την οποία ζητούσε τον εκ νέου υπολογισμό κληρονομηθέντος κτίσματος με το έντυπο Κ4 ως βιοτεχνικού κτηρίου, αντί του αρχικού Κ3 (επαγγελματικής στέγης), με το αιτιολογικό ότι το κτήριο δεν χρησιμοποιούνταν (κατά το χρόνο φορολογίας), κατά τον τρόπο που όριζε η οικεία άδεια οικοδομής και η άδεια λειτουργίας του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, καθώς και η με αριθμό/17.09.2020 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ/2018) ισχυριζόμενος ότι το κληρονομηθέν ακίνητο είναι βιοτεχνικό κτίσμα και μη ορθώς η αντικειμενική του αξία υπολογίσθηκε ως επαγγελματική στέγη.

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή, με βάση τη διάταξη της περ. Β του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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 αυξομειώσής 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.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,

γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,

δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

.....

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, με το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, 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».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1099/11.07.2005 διευκρινίσθηκε ότι:

Όπως είναι γνωστό από 30/12/96 εφαρμόζεται η αριθμ. 1129485/479/Γ0013/ ΠΟΛ.1310/3-12-96 απόφαση του Υπ. Οικονομικών με την οποία προσδιορίζεται η αξία κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού καθώς και η αρ.1129478/480/Γ0013 ΠΟΛ.1311/3-12-96 απόφαση με την οποία ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο εννέα φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας τους (έντυπα Κ1, Κ2, Κ3) καθώς και ειδικών κτιρίων οπουδήποτε κι αν βρίσκονται (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8, Κ9).

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ.1129485/Γ0013 ΠΟΛ.1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ.2, παράγρ. δ έως και θ, παραγρ.1. άρθρ. 6, 7, 8, 9 και 10) πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η

τελευταία αναθεώρησή της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης). Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αρ.1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του αρθρ.41 ν.1249/82 , διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του "πρόσφορου δημοσίου εγγράφου" νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 είναι η ύπαρξη οικοδομικής άδειας για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Διευκρινίζεται ότι η έλλειψη οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, που μπορεί να οφείλεται είτε σε μη υποχρέωση έκδοσης (παλαιά κτίρια), είτε σε αυθαίρετη κατασκευή, είτε σε απώλειά της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοσή της αφορά άλλο είδος κτιρίου κλπ, είναι απαγορευτική για τη χρήση των παραπάνω εντύπων

Επίσης με την παραπάνω απόφαση (παραγρ.1, αρθρ. 6, 8, 9) ορίζεται ότι για τις κατηγορίες των κτισμάτων:

α. Σταθμών αυτοκινήτων - Βιομηχανικών και Βιοτεχνικών κτιρίων (έντυπο Κ4).

.....
Προϋπόθεση λοιπόν για την εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ6 και Κ7, είναι η ύπαρξη τόσο οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, όπως ορίζεται παραπάνω, όσο και η αντίστοιχη άδεια λειτουργίας η προβλεπόμενη για το συγκεκριμένο είδος ακινήτου.

Σε περίπτωση που η χρήση του κτιρίου είναι διαφορετική από αυτήν που προέβλεπε η αρχική άδεια λειτουργίας για την οποία εκδόθηκε η αντίστοιχη οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος ακινήτου ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του δεν θα γίνεται με ειδικό έντυπο (Κ4, Κ6, και Κ7).

Δηλαδή αν το κτίριο δεν χρησιμοποιείται όπως προβλεπόταν από την αρχική άδεια οικοδομής και την αντίστοιχη αρχική άδεια λειτουργίας του, αλλά χρησιμοποιείται για την στέγαση επιχείρησης ή επιχειρήσεων με διαφορετικές της αρχικής άδειες λειτουργίας, χρήσεις, τότε δεν πληροί τις προϋποθέσεις για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του με τα έντυπα Κ4, Κ6, Κ7.

Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 (άδεια οικοδομής και άδεια λειτουργίας όπου αυτή απαιτείται) ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το έντυπο Κ3,

ενώ για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι τα έντυπα ένα και δύο κατά περίπτωση και συγκεκριμένα το έντυπο 1 για τους ορόφους και το 2 για το ισόγειο».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1310/27-12-1996** «Προσδιορισμός κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Με τις διατάξεις της απόφασης αυτής καθορίζεται η φορολογητέα αξία των κτισμάτων για όσα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

2. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη ως βάση τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής πριν την εφαρμογή συντελεστών αυξομείωσης.

3. Η κατά τα άνω τιμή εκκίνησης καθορίζεται κατά περιοχές και χωριστά για την μονοκατοικία, επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή διαμέρισμα (έντυπα υπολογισμού Κ1, Κ2 και Κ3) και ενιαία σε όλες τις περιοχές εφαρμογής ανάλογα με το είδος του κτιρίου για όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες κτιρίων (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9) και αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 2

1. Τιμή εκκίνησης.

Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων:

.....γ) κτιρίων γραφείων - καταστημάτων δ) σταθμών αυτοκινήτων - βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων,

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:

γ) Με το έντυπο Κ3 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης. Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αιτία κτισμάτων βιοτεχνικών οι οποίες στερούνται της σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, αποθηκών που βρίσκονται σε κτίρια επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης κατοικίας καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.

δ) Με το έντυπο Κ4 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων σταθμών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, καθώς και η αξία κτισμάτων βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων μετά των παραρτημάτων, παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων τους, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου, για τα οποία υπάρχει οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και

η προβλεπόμενη άδεια λειτουργίας από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Συγκοινωνιών ή του Υπουργείου Ανάπτυξης (από τις κατά τόπους Νομαρχίες ή τις κεντρικές υπηρεσίες κατά περίπτωση).

Άρθρο 6

1. Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο Κ4 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών.

Για όλα τα ακίνητα που η αξία των κτισμάτων τους υπολογίζεται με το έντυπο Κ4 πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της (σε περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης), καθώς και η άδεια λειτουργίας. Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο.

Σε περίπτωση που έχει διακοπεί η λειτουργία λόγω παύσης των εργασιών της στεγαζόμενης σ` αυτά επιχείρησης ή δραστηριότητας προσκομίζεται η άδεια λειτουργίας της τελευταίας δραστηριότητας πριν τη διακοπή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως αυτή αναριθμήθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014):

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013:

«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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013:

«..... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2961/2001 επιτρέπεται η εν όλο η εν μέρει ανάκληση της δήλωσης που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο λόγω ουσιώδους πλάνης επί 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. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει πριν από την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με νέα δήλωση που υποβάλλεται το αργότερο ένα έτος πριν την συμπλήρωση του χρονικού ορίου κατά το οποίο το δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος για την επιβολή του φόρου. Μετά την επίδοση της πράξης της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό/17.01.2019 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία δηλώθηκε ως κληρονομηθέν ακίνητο το με αριθμό οικόπεδο εκτάσεως 2.000,00 τ.μ. που βρίσκεται στο ΟΤ της δημοτικής κοινότητας Θέρμης, της ομώνυμης δημοτικής ενότητας και του ομώνυμου δήμου, της περιφερειακής ενότητας Θεσσαλονίκης επί (.....) με την εντός αυτού ισόγεια οικοδομή συνολικού εμβαδού 340 τ.μ. εκ των οποίων 72,63 τ.μ. υπήχθησαν στις

διατάξεις του Ν. 4495/2017 και πλέον αποτελούν κατοικία προσωπικού ασφαλείας. Τα υπόλοιπα 267,37 τ.μ. έως την 31.03.1994 χρησιμοποιούνταν ως εργαστήριο

Η δήλωση εκκαθαρίσθηκε στις01.2019, η αντικειμενική αξία του κτίσματος των 267,37 τ.μ. υπολογίσθηκε με το έντυπο Κ3 της επαγγελματικής στέγης (ευρισκόμενης σε περιοχή όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού) και εκδόθηκε η με αριθμό/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με την οποία προέκυψε ποσό φόρου 27.454,19€. Επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις01.2019. Κατά της πράξης αυτής ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ο προσφεύγων στην συνέχεια υπέβαλε την υπ' αρ./17.09.2020 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ζητώντας να υπολογισθεί εκ νέου η αξία των 267,37 τ.μ. του ανωτέρου κτίσματος με το έντυπο Κ4, ήτοι ως βιοτεχνικός χώρος, και όχι με το έντυπο Κ3, ως επαγγελματική στέγη.

Επειδή, στην προκειμένου περίπτωση κατισχύουν οι διατάξεις της παρ. 5 του αρ. 10 του Ν. 2961/2001 αυτών του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 ως ειδικότερες προβλέποντας αποκλειστική προθεσμία είκοσι ημερών για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, αναφορικά με το συντελεστή αυξομείωσης για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατά συνέπεια, η υποβολή της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του προσφεύγοντος την09.2020, ήτοι μετά την παρέλευση της τασσόμενης από το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 προθεσμίας των 20 ημερών από την κατάθεση της αρχικής δήλωσης στις01.2019, είναι εκπρόθεσμη. Ως εκ τούτου, ορθώς δεν έγινε αποδεκτή από τη φορολογική αρχή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δύναται να προβεί, σε χρόνο μεταγενέστερο, σε έλεγχο της αρχικής δήλωσης και με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε νέα εκκαθάριση, θεραπεύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο (εκ παραδρομής) λάθη και παραλείψεις των αρχικών δηλώσεων, που λόγω παρόδου της τασσόμενης από το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 εικοσαήμερης προθεσμίας δε δύνανται να διορθωθούν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του
.....,

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον
υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.