



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 13.1.2022

Αριθμός απόφασης: 92

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 από 15.9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ....., κατά της με αριθμό/2021 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγίου επί του ταυτάριθμου από 18.7.2021 αιτήματος της προσφεύγουσας περί τροποποίησης δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αιγίου, επί του ταυτάριθμου από 18.7.2021 αιτήματος της προσφεύγουσας περί τροποποίησης δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αιγίου

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε 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 υπ' αριθ. με αριθ. /2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγίου απορρίφθηκε το με αριθ. πρωτοκ. /2021 αίτημα της προσφεύγουσας περί τροποποίησης δήλωσης φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν 2961/2001, λόγω παρέλευσης των 20 ημερών από την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχικά 13.4.2021 την υπ' αριθμ. /2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς, που αφορούσε την αποβίωσασα την 03/02/2018 του, στην οποία δήλωσε ακίνητα συνολικής αξίας 42.282,71 ευρώ, για τα οποία βεβαιώθηκε φόρος 7.256,74 ευρώ.

Εν συνεχεία στις 18.7.2021 υπέβαλε την με αριθμό πρωτοκόλλου /2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία μειώνεται η αξία των κτισμάτων και αγροτεμαχίων και διαμορφώνεται σε 19.681,59 ευρώ, συνυποβάλλοντας τεχνική έκθεση πολιτικού μηχανικού, βάσει της οποίας διαφοροποιούνται οι αξίες των ακινήτων σε σχέση με τις αρχικώς δηλωθείσες, λόγω του τρόπου και του χρόνου κατασκευής των υφιστάμενων κτισμάτων (τσιμεντόπλιθες χωρίς επίχρισμα, στέγες με τσιγκόφυλλα κ.λπ.) καθώς επίσης και ότι μία εκ των δηλωθεισών αγροικιών επιφανείας 21,19 τ. μ. ήταν χωρίς στέγη και ερειπωμένη ώστε να μην μπορεί να υπολογισθεί στην φορολογητέα αξία.

Επί του ως άνω αιτήματος τροποποίησης η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αιγίου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 03/08/2021 την με αριθ. πρωτοκ. /2021 απάντηση περί μη αποδοχής της τροποποιητικής δήλωσης, λόγω παρέλευσης των 20 ημερών από την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς βάσει των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.5 του Ν.2961/2001, με τις οποίες ορίζεται ότι:

<<.....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 20ήμερου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από την υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου>>.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή ως εμπρόθεσμης της με αριθμό πρωτοκόλλου /2021 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς εκ παραδρομής δεν είχε υποβληθεί η τεχνική έκθεση του πολιτικού μηχανικού, σύμφωνα με την οποία τα δηλούμενα ακίνητα είναι διαφορετικής φύσεως από τα αρχικώς δηλωθέντα.

- Θεωρεί ότι δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.5B του Ν.2961/2001 ως προς την τασσόμενη προθεσμία των 20 ημερών για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, διότι αυτή αναφέρεται σε τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω λογιστικού λάθους ή εσφαλμένης επιλογής των τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσης ενώ στην προκειμένη περίπτωση η τροποποίηση αφορά στα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων (π.χ. στη φύση αυτών αγρός ξηρικός, κατεστραμμένο κτίσμα κ.λπ.), τα οποία δύναται ο φορολογούμενος να διορθώσει.

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 τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. «Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ` αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 10 παρ. 5 του ν. 2961/2001, ορίζονται τα ακόλουθα:

"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." Το πρώτο εδάφιο της παρ.5 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.20 του Ν.3427/2005, ΦΕΚ Α 312/27.12.2005.

Επειδή με την εγκ. 1011809/135/Γ' 0013/ΠΟΛ. 1032/8.2.90: «Απαραίτητος ο έλεγχος των προσδιοριστικών στοιχείων των υπαγομένων στο αντικειμενικό σύστημα ακινήτων», ορίζεται ότι:

«Έλεγχος των προσδιοριστικών στοιχείων των ακινήτων που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα Όπως είναι γνωστό με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ Α 43), όπως τούτο τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του

ν.1473/1984 (ΦΕΚ Α 127) θεσπίστηκε από 1.1.1985 σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα, κληρονομία, δωρεά και γονική παροχή.

.....
Η φορολογητέα αξία που προκύπτει με το σύστημα αυτό αναγράφεται υποχρεωτικά από το φορολογούμενο στη σχετική δήλωση και είναι ανεξάρτητη από την πραγματική αξία του ακινήτου. Η αξία αυτή είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, ο οποίος βάσει αυτής θα υπολογίσει και θα βεβαιώσει τον οικείο φόρο.

Επειδή η εσφαλμένη εφαρμογή των προσδιοριστικών στοιχείων των ακινήτων στο σχετικό έντυπο έχει σοβαρές συνέπειες για το φορολογούμενο (πρόσθετος 240%), είναι απαραίτητο, κατά την παραλαβή των δηλώσεων, να γίνεται από την υπηρεσία επαλήθευση της πληρότητας της δήλωσης και της ορθής αναγραφής σ' αυτήν όλων εκείνων των προσδιοριστικών στοιχείων που προβλέπονται στη σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, και ειδικά της τιμής ζώνης, των συντελεστών εμπορικότητας, αξιοποίησης οικοπέδου, συμμετοχής οικοπέδου, εκμετάλλευσης ισογείου, με βάση την εμπορικότητα.

Αντίθετα, τα λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων π.χ. εμβαδόν, όροφος, παλαιότητα κλπ. αναγράφονται στα έντυπα με αποκλειστική ευθύνη του δηλούντος και κατ' αρχήν θεωρούνται ως ειλικρινή. Κατά την παραλαβή της δήλωσης δε γίνεται έλεγχος της ορθότητας αυτών, ούτε αναζητούνται δικαιολογητικά περισσότερα από όσα ορίζουν οι υπουργικές αποφάσεις.

Από το νόμο όμως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα σε μεταγενέστερο, έστω και την επομένη της παραλαβής της δήλωσης, χρόνο και πάντως πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, να διενεργήσει έλεγχο για την ακρίβεια των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου και εφόσον διαπιστώσει ανακρίβεια τούτων εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια, καθώς και πρόσθετο φόρο, ίσο με ποσοστό 240% της διαφοράς του φόρου. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να προγραμματισθεί και να γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα, έστω και δειγματοληπτικά.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι η διενέργεια ελέγχου εμπίπτει στα καθήκοντά σας, που απορρέουν ευθέως από το νόμο και δε χρήζει ιδιαίτερης διαταγής και μπορείτε να τον διενεργήσετε οποτεδήποτε, ανάλογα με τις δυνατότητες που έχετε, μέσα στα χρονικά όρια, μέχρι της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η πάροδος του εικοσαήμερου από την υποβολή της δήλωσης, χωρίς την άσκηση προσφυγής, καθιστά οριστική τη δήλωση ως προς μόνη τη φορολογητέα αξία.....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχικά στις 13.4.2021 την υπ' αριθμ./2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς που αφορούσε την αποβιώσασα την 03/02/2018 του, στην οποία δήλωσε ακίνητα συνολικής αξίας 42.282,71 ευρώ.

Εν συνεχεία στις 18.7.2021 υπέβαλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία μειώνεται η αξία των κτισμάτων και αγροτεμαχίων και διαμορφώνεται σε 19.681,59 ευρώ, συνυποβάλλοντας τεχνική έκθεση πολιτικού μηχανικού, βάσει της οποίας διαφοροποιούνται οι αξίες των ακινήτων σε σχέση με τις αρχικώς δηλωθείσες, λόγω του τρόπου και του χρόνου κατασκευής των υφισταμένων κτισμάτων (τσιμεντόπλιθες χωρίς επίχρισμα, στέγες με τσιγκόφυλλα κ.λπ.) καθώς επίσης και ότι μία εκ των δηλωθεισών αγροικιών επιφανείας 21,19 τ.μ. ήταν χωρίς στέγη και ερειπωμένη ώστε να μην μπορεί να υπολογισθεί στην φορολογητέα αξία.

Επειδή με την τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τα σχετικά έντυπα υπολογισμού αξίας κτισμάτων Κ3, γίνεται εφαρμογή μειωτικών

συντελεστών στα δηλούμενα ακίνητα σε σχέση με αυτούς της αρχικής δήλωσης, με αποτέλεσμα να μειώνονται οι αντικειμενικές αξίες αυτών.

Ειδικότερα, όσον αφορά τις δηλούμενες αποθήκες επιφανείας 36,10 τ.μ. και 16,53 τ.μ. αντίστοιχα, στον πίνακα «ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΡΟΠΟΥ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (ΣΚΕ)» του εντύπου Κ3 της τροποποιητικής δήλωσης εφαρμόζεται ο μειωτικός συντελεστής 0,80 της περίπτωσης ζ που αφορά στον τρόπο κατασκευής και εξοπλισμού, έναντι του συντελεστή 0,90 που δηλώθηκε με την αρχική δήλωση, καθώς και ο συντελεστής 0,20 της περίπτωσης ι, που δεν είχε δηλωθεί στην αρχική δήλωση.

Όσον αφορά στη δηλούμενη αγροικία 28 τ.μ. εφαρμόζεται ο μειωτικός συντελεστής 0,80 της περίπτωσης ζ που αφορά στον τρόπο κατασκευής και εξοπλισμού, έναντι του συντελεστή 0,90 που δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.

Συνεπώς, επειδή η τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα αφορούσε σε διόρθωση εσφαλμένων συντελεστών αυξομείωσης και αλλαγή αντικειμενικής αξίας, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του ν. 2961/2001 θα έπρεπε να υποβληθεί ενώπιον της αρμόδιας ΔΟΥ εντός είκοσι ημερών από την υποβολή της αρχικής δήλωσης.

Επομένως ορθά η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν έκανε δεκτή την τροποποιητική δήλωση και δεν προέβη σε νέα εκκαθάριση, καθώς η δήλωση κατέστη οριστική ως προς την φορολογητέα αξία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15.9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

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

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.