



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-12-2021

Αριθμός Απόφασης: 3550

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 -Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, επί της οδού κατά της από 17/05/2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου

καθώς και της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς (φάκελος Θ-.../2019)

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της:, ΑΦΜ, 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:

Στις 17/09/2020 η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς προκειμένου να διορθωθεί η αξία των κληρονομιαίων ακινήτων, όπως εκ παραδρομής είχαν καταχωρηθεί στην αρχικώς υποβληθείσα με αρ./29.05.2020 δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Η τροποποιητική δήλωση περιείχε «αίτημα» διόρθωσης τριών περιουσιακών στοιχείων. Το πρώτο σχετιζόταν με την έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης για ένα γραφείο στον 3^ο όροφο οικοδομής επί των οδών Η δεύτερη και τρίτη μεταβολή αφορούσαν τη φορολογητέα αξία ενός γραφείου εμβαδού 48,10 τμ στον 3^ο όροφο και τη διόρθωση της αξίας ενός γραφείου εμβαδού 24,10 τμ αντίστοιχα, οικοδομής επί της ως άνω διεύθυνσης.

Η φορολογική αρχή απέρριψε την τροποποιητική δήλωση με το αιτιολογικό της παραγραφής του δικαιώματος μεταβολής των αξιών των δηλωθέντων ακινήτων και η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθμ./21-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./02-02-2021 μερικώς δεκτή απόφαση της ΔΕΔ. Με την ως άνω απόφαση της ΔΕΔ έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση αναφορικά με το γραφείο 16,40 τμ του 3^{ου} ορ. στην οικοδομή επί των οδών και απορρίφθηκαν οι λοιπές μεταβολές αναφορικά με τη φορολογητέα αξία των λοιπών ακινήτων της τροποποιητικής δήλωσης. Επιπλέον, κλήθηκε η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης. Στη συνέχεια, στις 26-04-2021 η Δ.Ο.Υ., αφού κοινοποίησε την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, και γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκ νέου τροποποιητικών δηλώσεων, προέβη σε διενέργεια μερικού ελέγχου των με αρ./29-05-2020 και/17-09-2020 τροποποιητικών δηλώσεων, καθώς επίσης και της νέας τροποποιητικής δήλωσης που κατέθεσε η προσφεύγουσα, ήτοι της υπ' αριθμ./13-05-2021.

Το αποτέλεσμα του ελέγχου αποτυπώθηκε στην με αρ. πρωτ./19-05-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος δεν προέβη σε νέα εκκαθάριση

της δήλωσης/29-05-2020 για την κληρονομία, διότι δεν προέκυψε διαφοροποίηση της κληρονομικής της μερίδας, αφού εν τέλει δεν είχε φορολογηθεί για το ακίνητο για το οποίο είχε γίνει το αίτημά της με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της έκθεσης ελέγχου και θεωρεί εσφαλμένη την απόρριψη των τροποποιητικών δηλώσεων (..../2020,/2020 και/2021) ζητώντας να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς για τους παρακάτω λόγους:

1. Στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό ανεγράφη εσφαλμένα :

α) η αντικειμενική αξία του γραφείου του 3^{ου} ορόφου, εμβαδού 48,10 τ.μ. στις οδούς, το οποίο η πρώτη εξ αυτών αποκτάει κατά ψιλή κυριότητα και η ήδη από 21/03/2020 αποβιώσασα σύζυγος του διαθέτη, κατ' επικαρπία, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 212.072,52€, αντί του ορθού 76.581,74€, ήτοι 68.923,57€ η ορθή αντικειμενική αξία της ψιλής κυριότητας του ακινήτου και 7.658,17€ η ορθή αντικειμενική αξία της επικαρπίας αυτού και

β) η αντικειμενική αξία του γραφείου του 6^{ου} ορόφου, εμβαδού 24,10 τ.μ. στις οδούς, το οποίο η προσφεύγουσα αποκτάει κατ' επικαρπία, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 103.070,88€, αντί του ορθού 38.651,58€, ήτοι 11.595,47€ η ορθή αντικειμενική αξία της επικαρπίας και 27.056,11€ η ορθή αντικειμενική αξία της ψιλής κυριότητας του παραπάνω ακινήτου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 του ν. 4174/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε

υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 63§1 του ν. 4174/2013: «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 45 του ν. 4174/2013: 1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,
- η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
- θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.

ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτά με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται : «α...β...γ...στ) προπαρασκευαστικές πράξεις που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...». (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2^{ος} σελ. 109).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η με ημερομηνία θεώρησης 17/05/2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορ. έτους 2019, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και κατά συνέπεια δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστού τίτλου- πράξης της φορολογικής αρχής, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα είχε καταθέσει κατά της από 01/10/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ./17-09-2020 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς (φάκελος Θ-..../2019) την από 21-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./02-02-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 81§3 του ανωτέρω νόμου :

3. 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 τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών η υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του ν. 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§1 του ν. 2961/2001: 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 όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας 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 αυξομείωσης 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.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 2 και 5 του αρ. 10 του ν. 2961/2001:

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση 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.

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, αν παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω 20ήμερη προθεσμία και ο φορολογούμενος δεν ζητήσει τη διόρθωση της πλάνης του, η οποία ειδικότερα μπορεί να αναφέρεται είτε σε επιλογή εσφαλμένης τιμής εκκίνησης (ζώνης), είτε σε κατάταξη δηλωθέντος ακινήτου σε εσφαλμένη κατηγορία, είτε σε χρήση εσφαλμένων συντελεστών προσδιορισμού της «αντικειμενικής αξίας», είτε σε εσφαλμένη επιλογή εντύπου ΦΥΑΑ, από τη δικαστηριακή νομολογία έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 3305/1995 στο ΔΦΝ 1996, 820 επ. Όμοιες και οι ΣτΕ 2027/1993, 4613/1995 και 3415/1997.) ότι, επειδή η προαναφερθείσα προθεσμία, αφορά αποκλειστικά την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλει ανακλητική δήλωση σύμφωνα με το αρ. 72 του Κώδικα, η οποία πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι το στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση περί ειλικρίνειας της δήλωσης ή και ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου. (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Β΄ τόμος, 2013, σελ .1564).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 72§29 του ν. 4174/2013 : 29. 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 το αρ. 19§1 και §3α 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.

«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 αρ. 34 του ν. 4174/2013: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. 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. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§1 του ν. 4174/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα με την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου κλήθηκε να υποβάλλει εκ νέου εκπρόθεσμα τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, και ενώ προσήλθε στις 13-05-2021 και υπέβαλε την υπ αριθμ./2021 τροποποιητική δήλωση, η Δ.Ο.Υ. την παρέλαβε μεν, αλλά αρνήθηκε δε να προβεί στην εκκαθάρισή της, χωρίς να δικαιολογήσει την άρνησή της.

Επειδή η υπ' αριθμ./2021 δήλωση της προσφεύγουσας δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή διότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα κατόπιν πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. και καθώς περιέχει μεταβολές που διορθώνουν υπολογιστικά λάθη τα οποία η Δ.Ο.Υ. είχε αποδεχτεί ότι έχουν εμφολωρήσει κατά τον υπολογισμό των αντικειμενικών αξιών των υπ' αριθμ. 2 και 3 επίμαχων ακινήτων, αφού υπολογίστηκαν στο συνοδευτικό φύλλο υπολογισμού ως ισόγειες επαγγελματικές στέγες αντί του ορθού επαγγελματική στέγη τρίτου και έκτου ορόφου αντίστοιχα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ./13-05-2021 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να προβεί στην εκκαθάριση της υπ' αριθμ./13-05-2021 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.