



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-09-2022

Αριθμός Απόφασης: 1831

**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 : 2313-332246
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, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά υπ' αριθμ./23-03-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φάκελος Θ-..../2020), καθώς και καθ'

ερμηνείαν του δικογράφου και κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./28-04-2022 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ως προς το ανακλητικό της σκέλος.

5. Τις ως άνω πράξεις 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στις οι κληρονόμοι του που απεβίωσε στις 27-05-2020, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα υπέβαλαν την υπ' αριθμ. πρωτ./29-09-2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς. Με βάση τη δήλωση αυτή εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η προσβαλλόμενη πράξη/23-03-2022, αναφορικά με την προσφεύγουσα, συνολικού ποσού οφειλής 1.600,59€.

Με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα αμφισβητεί την επιβολή του φόρου αυτού, κατά το μέρος στο οποίο αναφέρεται στη φορολόγηση των ακινήτων της αναφερόμενης ως οικοδομής Β κείμενης στο 16Β Ο.Τ. της Κοινότητας Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι από παραδρομή της συμβολαιογράφου η οικοδομή δηλώθηκε ως αποπερατωμένη, ενώ το ορθό είναι πως είναι ημιτελής.

Μία μέρα πριν την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, οι κληρονόμοι του, κατέθεσαν την υπ' αριθμ. πρωτ./28-04-2022 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία γίνεται η εν λόγω διόρθωση της κατάστασης αποπεράτωσης της οικοδομής μεταξύ άλλων διορθώσεων (χαρακτηρισμό καταστήματος ως διαμερίσματος) και συμπληρώσεων (επιπλέον ακινήτων – αγροτεμαχίων του αποβιώσαντος που κληρονομούνται). Η δήλωση αυτή, παραλήφθηκε και εκκαθαρίστηκε από την Δ.Ο.Υ. με την έκδοση της υπ' αριθμ./09-05-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε από το τμήμα Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., μόνο ως προς τον συμπληρωματικό της σκέλος και όχι προς το ανακλητικό, με αποτέλεσμα τη βεβαίωση επιπλέον ποσού 157,44€ για την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα ωστόσο, δεν ανέμενε την αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. επί του ανακλητικού σκέλους της τροποποιητικής της δήλωσης, παρά προσέφυγε κατά της αρχικής πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς, ούσα προφορικώς ενημερωμένη για την οριστικοποίηση του φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία καταλογίστηκε φόρος 1.600,59€

1. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (αρ. 4§1, 5 Συντ).
2. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1^{ου} Π.Π. ΕΣΔΑ).
3. Νομική πλημμέλεια ένεκα συνταγματικότητας λόγω παραβίασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και φορολογικής ισότητας (άρθρο 4§1, 5 Συντ.), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (αρ. 25§1 Συντ).
4. Εκ παραδρομής του συμβολαιογράφου η οικοδομή Β κείμενη στο 16 Β Ο.Τ. της Κοινότητας δηλώθηκε ως αποπερατωμένη, (ως εκ τούτου και τα κληρονομιά ακίνητα που την απαρτίζουν), ενώ στην πραγματικότητα είναι ημιτελής. Επιπλέον αναφορικά με την οικοδομή Α, η οποία έχει ανεγερθεί επί οικοπέδου έκτασης 2000 τμ στο 16Β Ο.Τ. της Κοινότητας δηλώθηκε λανθασμένα το ακίνητο ως κατάστημα ανωγείου ορόφου εμβαδού 72,20 τμ , ενώ το ορθό είναι ότι πρόκειται περί διαμερίσματος.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς:

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, οι υπό κρίση ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

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 ανατιολόγητα 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, συμφωνείται 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, ακολουθώντας 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 στην ΠΟΛ 1114/2016 : **Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) αναφέρεται ότι:** 2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. [14/2016](#) γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το [άρθρο 19](#) του Κ.Φ.Δ. (ν.[4174/2013](#)) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62](#) του ν.[2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις

φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 61 του ν. [2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, [ΣτΕ 1626/2001](#) κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του [άρθρου 19](#) του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

Επειδή, ουσιώδης πλάνη σύμφωνα με το αρ. 141 ΑΚ είναι εκείνη που αναφέρεται σε σημείο τόσο σπουδαίο για την όλη δικαιοπραξία, ώστε, αν το πρόσωπο που πλανήθηκε γνώριζε την πραγματική κατάσταση, δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία. Διευκρινίζει περαιτέρω το άρθρο 142 ΑΚ, ότι η πλάνη που αναφέρεται σε ιδιότητες του προσώπου ή του πράγματος θεωρείται ουσιώδης, αν κατά τη συμφωνία των μερών ή με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, οι ιδιότητες αυτές είναι τόσο σπουδαίες για την όλη δικαιοπραξία, ώστε αν το πρόσωπο που πλανήθηκε γνώριζε την πραγματική κατάσταση δεν θα επιχειρούσε τη δικαιοπραξία.

Επειδή, για να αιτιολογηθεί η ανάκληση φορολογικής δήλωσης και για να θεωρηθεί η πλάνη ως ουσιώδης, θα πρέπει να αποδειχθεί ότι ο κληρονόμος ή δωρεοδόχος ή το τέκνο επί γονικής παροχής, αν γνώριζε την αληθινή κατάσταση και τα πραγματικά περιστατικά, δεν θα επιχειρούσε την υποβολή της δήλωσης τουλάχιστον έτσι όπως τη διατύπωσε και την υπέβαλε. Επομένως, η κρίση για το ουσιώδες ή όχι της πλάνης πρέπει να στηρίζεται αφενός στην συγκεκριμένη πραγματικότητα

και αφετέρου στο νόμιμο συμφέρον του δηλούντος, και να κρίνεται με το αντικειμενικό κριτήριο της εκτίμησης του μέσου (έμφρονος) ανθρώπου, ο οποίος αν γνώριζε την πραγματικότητα σε σχέση με το κρίσιμο σημείο, δεν θα ενεργούσε όπως ενήργησε (βλ. Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, Β΄ τόμος, σελ. 1568-1569).

Επειδή και η νομολογία (βλ. ΣτΕ 884/2005) συμβαδίζοντας με την θεωρία έχει κρίνει ότι «...ο φορολογούμενος δεσμεύεται καταρχήν από τη φορολογική του δήλωση, μπορεί όμως να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει αν, εκ σφάλματος νομικού ή πραγματικού, εκτός του αναγόμενου σε εκτίμηση πραγμάτων, οφειλόμενου δε σε πλάνη ή άλλη εύλογη αιτία, περιελήφθη σ' αυτή φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο. Ο ανακαλών τη δήλωσή του φορολογούμενος οφείλει να αποδείξει την πλάνη του, η απόδειξη όμως του ότι το σφάλμα οφείλεται σε μια από τις αιτίες αυτές επιβάλλεται στο φορολογούμενο μόνο όταν η διαπίστωση της αιτίας που επικαλείται προϋποθέτει έρευνα πραγματικών καταστάσεων, όχι συνεπώς και την περίπτωση πλάνης περί το δίκαιο, η οποία δεν χρειάζεται απόδειξη από την άποψη αυτή, ήτοι δεν εξετάζεται αν η διάταξη που φέρεται ότι προκάλεσε την προβαλλόμενη πλάνη, είναι ή όχι ασαφής.»

Επειδή, σε περίπτωση ανάκλησης υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομίας λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, **ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει τα απαιτούμενα αποδεικτικά των προβαλλόμενων ισχυρισμών του στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1612/1987), καθότι η πλάνη αυτή πρέπει να αποδεικνύεται προσηκόντως (πρβλ. ΣτΕ 484/2014, 3416/1997).** Εξάλλου, από τις ίδιες διατάξεις συνάγεται ότι ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης το πρώτον και απευθείας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, επιτρέπεται μόνο μετά την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και, ειδικότερα, μετά το τυχόν στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Διαφορετικά, αν, δηλαδή, δεν έχει επιδοθεί, κατά τα ανωτέρω, πράξη καταλογισμού φόρου, η ανάκληση της υποβληθείσας δήλωσης μπορεί να γίνει μόνο ενώπιον του Προϊσταμένου της ΔΟΥ (πρβλ. ΣτΕ 237/1998, 3175/1997, 5600/1996 κ.ά.), σε περίπτωση δε που αυτή δεν γίνει δεκτή, μπορεί κατά της απόφασης αυτής ο ανακαλών να ασκήσει προσφυγή. Σε κάθε δε περίπτωση, η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος, που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή (πρβλ. ΣτΕ 1751/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 2§24 της ΠΟΛ 1149/1994: «24. Αν ένα κτίσμα δεν είναι αποπερατωμένο πλήρως εφαρμόζονται μειωτικοί συντελεστές. Ένα κτίσμα θεωρείται ότι βρίσκεται σε ένα στάδιο αποπεράτωσης όταν έχει ολοκληρωθεί το στάδιο αυτό. Σε περίπτωση που δεν έχουν ολοκληρωθεί όλες οι εργασίες του σταδίου αυτού, θεωρείται ότι το κτίσμα βρίσκεται στο αμέσως προηγούμενο στάδιο. Κτίσματα τα οποία έχουν παροχή ηλεκτρικού ρεύματος θεωρούνται αποπερατωμένα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1237/2014: Ημιτελές θεωρείται ένα κτίσμα, το οποίο βρίσκεται μέχρι και το αντίστοιχο στάδιο αποπεράτωσης ανά κατηγορία, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στις οικείες υπουργικές αποφάσεις περί ΑΠΑΑ, και συγκεκριμένα για αποθήκη και θέση στάθμευσης (εντός ΑΠΑΑ), μέχρι και το στάδιο της ολοκλήρωσης των επιχρισμάτων, και για τα λοιπά κτίσματα (εντός ή εκτός ΑΠΑΑ), μέχρι και την τοποθέτηση των δαπέδων.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς είχε κατατεθεί στις 29/9/2021 με τον αριθμό, ενώ η προσφεύγουσα προσήλθε στις 28-04-2022 και υπέβαλε τροποποιητική δήλωση, την οποία η Δ.Ο.Υ. παρέλαβε και εκκαθάρισε μόνο το συμπληρωματικό της σκέλος, αρνούμενη να προβεί σε έλεγχο του ανακλητικού της σκέλους, λόγω της διάταξης του αρ. 10§5 του ν. 2961/2001. Ωστόσο, οι διορθώσεις που αναφέρονταν στην τροποποιητική δήλωση δεν αφορούν θέματα της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων (π.χ τιμή ζώνης), αλλά ζητήματα με τον σωστό χαρακτηρισμό των ακινήτων (ως ημιτελή, ή ως διαμερίσματα/καταστήματα). Κατά συνέπεια, η τροποποιητική δήλωση έπρεπε να εξεταστεί ως προς το σύνολό της και η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε εκκαθάριση λαμβάνοντας υπόψη όλες τις (διορθωτικές και μη) αλλαγές.

Επειδή, η από 08-03-2022 βεβαίωση του Μηχανικού ότι το ακίνητο της προσφεύγουσας που βρίσκεται στην οδό στα, είναι ημιτελές, δεν αποτελεί επαρκές αποδεικτικό στοιχείο, καθώς δεν αποτελεί δημόσιο έγγραφο και δεν συνοδεύεται από βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομίας.

Επειδή, για την αλλαγή του χαρακτηρισμού του ανώγειου στην οικοδομή Α εμβαδού 72,20 τμ από κατάσταση σε διαμέρισμα δεν έχει προσκομιστεί κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, όπως για παράδειγμα η οικοδομική άδεια και η τυχόν αναθεώρηση αυτής, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται και για το λόγο αυτό δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-04-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση για την προσφεύγουσα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ./23-03-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2022: 1.600,59€.

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.