



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07-10-2022

Αριθμός απόφασης: 3104

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604550

ΦΑΞ : 213-1604567

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των: 1) υπ' αριθμ...../2016 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί της από 31/03/2016 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ/14, 2) υπ' αριθμ...../2016 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί του από 06-05-2016 ταυτάριθμου εγγράφου της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα. Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή, η οποία είχε απορριφθεί ως εκπρόθεσμη με την υπ' αριθμ./2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας, αναπέμφθηκε για να εξετασθεί κατ' ουσίαν κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

5. Τις: 1) υπ' αριθμ...../2016 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί της από 31/03/2016 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ/14 και 2) υπ' αριθμ...../16 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

επί του από 06-05-2016 ταυτάριθμου εγγράφου της προσφεύγουσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την υπ' αριθμ./2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της ιδίας ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της με αριθμ./2017 προσφυγής, με την οποία η προσφεύγουσα εστράφη κατά της υπ' αριθμ./2016 απόφασης της Υπηρεσίας μας.

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A) Με την υπ' αριθμ...../2016 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί της από 31/03/2016 και με αριθμ. πρωτ..... τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αριθμό φακέλου Θ...../14, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας-κληρονόμου περί τροποποίησης της υπ' αριθμ...../2015 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του θανόντος στις 08-06-2014, και επαναπροσδιορισμό του φόρου για τους παρακάτω λόγους:

α) Στον τίτλο κτήσης του ακινήτου στο οποίο αφορά η τροποποιητική δήλωση αυτό περιγράφεται ως ημιυπόγειο, το οποίο σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό θεωρείται ισόγειο και δεν υπάρχει βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας ότι είναι υπόγειο.

β) Έχει παρέλθει το 20ήμερο που ορίζει ο νόμος για την διόρθωση τυχόν λαθών της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

B) Με την υπ' αριθμ...../2016 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί του υπ' αριθμ...../2016 εγγράφου απόψεων-αντιρρήσεων του άρθρου 6 του ν.2690/1999 της προσφεύγουσας, κατά της υπ' αριθμ...../2016 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, ενημερώθηκε η προσφεύγουσα ότι η εν λόγω Δ.Ο.Υ δεν προέβη σε καμία ενέργεια και δεν της επιβλήθηκε κανένα μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων της και ότι με το υπ' αριθμ...../2016 έγγραφο, της έδωσε εμπεριστατωμένη απάντηση για τους λόγους που δεν έγινε δεκτή η με αριθμ. πρωτ...../2016 τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, να γίνει δεκτή η τροποποιητική της δήλωση φόρου κληρονομιάς και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς με βάση τα όσα αναφέρονται στη δήλωση αυτή, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραδεκτή και νόμιμη η μετατροπή των χαρακτηριστικών του ακινήτου και η τροποποιητική της δήλωση.
- Εσφαλμένη υπαγωγή στο άρθρο 10 παρ.5 του ν.2961/2001.
- Έλλειψη αιτιολογίας –περιορισμός δικαιώματος ακροάσεως.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή εξετάσθηκε και απορρίφθηκε ως εκπρόθεσμη με την υπ' αριθμ. 3847/2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Κατά της απόφασης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό/2017 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2019 απόφαση. Με την εν λόγω απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώνεται η υπ' αριθμ. 3847/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατά το μέρος που με αυτή απορρίφθηκε ως εκπρόθεσμη η υπό εξέταση με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της/2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξετασθεί ως εμπρόθεσμη κατ' ουσίαν κατά το μέρος που με αυτήν προσβάλλεται η ως άνω με αριθμ./2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων. Κατά το μέρος που με αυτή προσβάλλεται η/2016 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων η προσφυγή απορρίφθηκε από το ως άνω Δικαστήριο ως απαράδεκτη, επειδή η εν λόγω απάντηση δεν έχει εκτελεστό αλλά επιβεβαιωτικό χαρακτήρα.

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 ιδίου 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 αναπιολόγητα 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 αυξομειώσής 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμ./2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς που αφορούσε τον από 08-06-2014 αποβιώσαντα, με την οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, μία διώροφη οικία που αποτελείται από ισόγειο όροφο εμβαδού 133,70 τ.μ. και τον 1ο πάνω από το ισόγειο όροφο εμβαδού 133,70 τ.μ., που βρίσκεται στην οδό στα, σε οικόπεδο έκτασης 528,80 τ.μ., συνολικής αξίας τριακοσίων σαράντα μία χιλιάδων επτακοσίων σαράντα οκτώ ευρώ και πενήντα πέντε λεπτά (341.748,55 ευρώ).

Εν συνεχεία, στις 31/03/2016 η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Τρικάλων την με αριθμ. πρωτ..... τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, συνυποβάλλοντας τεχνική έκθεση πολιτικού μηχανικού, με την οποία ζητούσε την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2015 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς όσον αφορά στο εν λόγω ακίνητο. Συγκεκριμένα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, με την αρχική δήλωση γίνεται εσφαλμένα λόγος για διώροφη οικία επί της Οδού στα αποτελούμενη από ισόγειο όροφο εμβαδού 133,70 τ.μ. και του πρώτου πάνω από το ισόγειο ορόφου εμβαδού 133,70 τ.μ. που βρίσκεται σε οικόπεδο έκτασης 528,80 τμ συνολικής αξίας 341.748,55 ευρώ. Με την υπ' αριθμ...../2016 τροποποιητική δήλωση η προσφεύγουσα αιτείται την διόρθωση των στοιχείων του εν λόγω ακινήτου σε ισόγεια μεθ' υπογείου λιθόκτιστη οικία εμβαδού του μεν υπερυψωμένου ισογείου 135,37 τμ, του δε υπογείου 135,37 τμ σε οικόπεδο έκτασης 527,23 τμ, μειώνοντας αντίστοιχα την συνολική αξία του ακινήτου από 341.748,55 ευρώ σε 308.357,23 ευρώ.

Με την εν λόγω τροποποιητική δήλωση διαφοροποιούνται οι αξίες του οικοπέδου και των κτισμάτων του επίμαχου ακινήτου σε σχέση με τις αρχικώς δηλωθείσες λόγω μετατροπής της αρχικώς δηλωθείσας ισόγειας κατοικίας και του πρώτου πάνω από το ισόγειο ορόφου της διώροφης οικοδομής σε υπόγεια αποθήκη και σε υπερυψωμένο ισόγειο αντίστοιχα, (βάσει της τροποποιητικής δήλωσης), καθώς και μετατροπής ως προς τον τρόπο κατασκευής του ακινήτου (λιθόκτιστο κτίσμα).

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.

Επειδή η υπ' αριθμ./2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς υπεβλήθη στις 31.03.2016, ήτοι μετά την πάροδο της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του ν.2961/2001 εικοσαήμερης προθεσμίας από την υποβολή της αρχικής με αριθμ./2015 δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Συνεπώς ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων με την υπ' αριθμ...../2016 απάντησή του απέρριψε την ως άνω τροποποιητική δήλωση και δεν προέβη σε νέα εκκαθάριση, καθώς η δήλωση κατέστη οριστική ως προς την φορολογητέα αξία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 21-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.