



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 01-12-2022

Αριθμός Απόφασης: 2240

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

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 της αριθμ. /06-06-2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου

Κληρονομιάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

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

8. 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:

Με την με αρ./2022 πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της αριθμ./24-03-2021 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου 13.153,26€.

Στη συνέχεια επί της υποβληθείσας με αριθμό/07-04-2022 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε η με αρ./6-6-2022 πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία δεν έγινε δεκτή η μείωση της αξίας του επίμαχου κληρονομιαίου στοιχείου. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη ρητή απάντηση της φορολογικής αρχής η ανάκληση της δήλωσης δεν γίνεται δεκτή λόγω της διάταξης του άρθρου 72§1 του ν. 2961/2001 όπου αναφέρεται ότι «...η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς...».

Την 14-04-2021 απεβίωσε ο πατέρας της προσφεύγουσας, Η προσφεύγουσα λόγω έλλειψης διαθήκης υπέβαλε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος την υπ' αριθμ./24-09-2021 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής δηλώνοντας την περιουσία που κληρονόμησε. Ως αποτέλεσμα της δήλωσης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία το ποσό του φόρου κληρονομιάς, το οποίο συνιστά την οφειλή της ανέρχεται στο ποσό των 13.153,26€. Στη συνέχεια υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. .../07-04-2022 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία μετέβαλε την αξία του υπ' αριθμ. 3 στοιχείου ακινήτου, ήτοι το ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου από έναν αυτοτελή και διηρημένο αγρό που βρίσκεται στο δήμο, κοινότητα συνολικού εμβαδού

16.020,00τ.μ., από 423.005,85€ σε 252.315,00€, επικαλούμενη λάθη κατά την αρχική περιγραφή των χαρακτηριστικών του επίμαχου ακινήτου.

Η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση-τροποποίηση της με αρ./06-06-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς την αξία του ως άνω αγροτεμαχίου, ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο εκ παραδρομής δηλώθηκε με συντελεστή δόμησης 0,2 που είναι ο μέγιστος στην περιοχή. Επιπλέον, στο αγροτεμάχιο αυτό δεν προβλέπεται μελλοντική επέκταση του σχεδίου, συνεπώς είναι εκτός σχεδίου και εκτός εγκεκριμένου ΓΠΣ (παρότι προβλέπεται), κάτι που παραλήφθηκε να δηλωθεί στην αρχική δήλωση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού προσκομίζεται και νέο τοπογραφικό διάγραμμα.
2. Μη συννόμως δεν λαμβάνεται υπόψη η συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς και τα έγγραφα που είχε υποβάλει ενώπιον της φορολογικής αρχής, από τα οποία προκύπτει ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου ανέρχεται σε 252.315,00€ και όχι 423.005,85€.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός της φορολογητέας αξίας του ακινήτου, παράβαση των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1,5 του Συντάγματος) – Ασυμβατότητα προς την ΕΣΔΑ λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 του 1^{ου} Π.Π.Ε.Σ.Δ.Α.).

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο 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. 29§1,2 του ν. 2961/2001: 1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.[...]

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	—	—	150.000	—
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

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 αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

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 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 υποχρεώσεων 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, το από 31-08-2021 τοπογραφικό διάγραμμα του Μηχανικού ότι το ακίνητο της προσφεύγουσας που βρίσκεται στο Δήμο, έχει συντελεστή δόμησης για τα πρώτα 8.000 τμ 258 τμ και για τα υπόλοιπα συντελεστή 0,009 (ήτοι 330,18 τ.μ.) δεν αποτελεί επαρκές αποδεικτικό στοιχείο, καθώς δεν αποτελεί δημόσιο έγγραφο και δεν συνοδεύεται από βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομίας.

Ωστόσο, η νομική βάση που εφάρμοσε η Δ.Ο.Υ. για να απορρίψει την ανακλητική δήλωση του φορολογούμενου είναι εσφαλμένη, διότι χρησιμοποίησε τη διάταξη του αρ. 72§1 του ν. 2961/2001, η οποία μετά την εφαρμογή του αρ. 19 του Κ.Φ.Δ. έχει σιωπηλά καταργηθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/07-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ

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.