



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1810

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, ο οποίος ενεργεί ως νόμιμος κληρονόμος της κατά την 23/07/2019 αποβιώσασας (ΑΦΜ), κατά της από 02/04/2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ επί της υπ' αριθ. πρωτ. /20240313/4521/13.03.2024 αίτησής του κατά τις διατάξεις του άρθρου 63B του ν.4987/2022, για ακύρωση ή τροποποίηση της υπ' αριθ. /07.11.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας υπ' αριθ. /07.09.2018 αρχικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-.... /2018) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 02/04/2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ επί της υπ' αριθ. πρωτ. /20240313/4521/13.03.2024 αίτησης του προσφεύγοντος κατά τις διατάξεις του άρθρου 63B του ν.4987/2022, για ακύρωση ή τροποποίηση της υπ' αριθ. /07.11.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας υπ' αριθ. /07.09.2018 αρχικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-.... /2018), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, ο οποίος ενεργεί ως νόμιμος κληρονόμος της κατά την 23/07/2019 αποβιώσας (ΑΦΜ), που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 02/04/2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ, επί της υπ' αριθ. πρωτ. /20240313/4521/13.03.2024 αίτησης του προσφεύγοντος, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63B του ν.4987/2022, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για ακύρωση ή τροποποίηση της υπ' αριθ. /07.11.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας υπ' αριθ. /07.09.2018 αρχικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-.... /2018), λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης βάσει του άρθρου 63B παρ. 1^α του Ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ και την ακύρωση ή τροποποίηση της υπ' αριθ. /07.11.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της συνολικής κληρονομιάς περιουσίας στο ποσό των 48.563,00€ αντί του ορθού 47.465,25€ και συνακόλουθα ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου κληρονομιάς.
2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας ισόγειου γεωργικής αποθήκης εμβαδού 40τ.μ., που κτίστηκε βάσει της υπ' αριθ. /1972 άδειας ανέγερσης σταυλοαχυρώνα, με το Έντυπο 2 [Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου - Επαγγελματική στέγη] αντί του ορθού εντύπου Κ5 [Υπολογισμός αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια. Γεωργικά και κτηνοτροφικά κτίρια - Αποθήκες].
3. Μη νόμιμη η συμπερίληψη στην φορολογητέα αξία της αντικειμενικής αξίας ισόγειας κτηνοτροφικής εγκατάστασης - στάβλου εμβαδού 40τ.μ., η οποία είναι ασκεπής. Επικουρικά, ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας ισόγειας κτηνοτροφικής αποθήκης εμβαδού 40τ.μ., που κτίστηκε βάσει της υπ' αριθ. /1972 άδειας ανέγερσης σταυλοαχυρώνα, με το Έντυπο 2 [Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου - Επαγγελματική στέγη] αντί του ορθού εντύπου Κ5 [Υπολογισμός αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια. Γεωργικά και κτηνοτροφικά κτίρια - Αποθήκες], είναι εσφαλμένος.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε, με την ιδιότητα του νόμιμου κληρονόμου της κατά την 23/07/2019 αποβιώσας (ΑΦΜ), το με αριθμό /20240313/4521/13.03.2024 ηλεκτρονικό αίτημα, για ακύρωση ή τροποποίηση της υπ' αριθ. /07.11.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας υπ'

αριθ./07.09.2018 αρχικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-..../2018), κατά τις διατάξεις του άρθρου 63B του ν.4987/2022. Σε απάντηση της αίτησης αυτής έλαβε, μέσω του πληροφοριακού συστήματος της ΑΑΔΕ, το ακόλουθο μήνυμα «Σας γνωρίζουμε ότι το αίτημά σας δεν μπορεί να απαντηθεί καθότι ο φάκελος της υπόθεσής σας έχει διαβιβαστεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΚΟΖΑΝΗΣ) για έλεγχο».

Επειδή, με το άρθρο 63B του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. 2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης... 4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63...».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 30 παρ. 1 του ν.4701/2020, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 63B στον ν.4174/2013 διευκρινίζεται ότι: «Με τη νέα διάταξη τίθενται οι προϋποθέσεις προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε τροποποίηση ή ακύρωση άμεσου προσδιορισμού φόρου ή πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, είτε κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου είτε οίκοθεν, χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, για τους λόγους που περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, ήτοι α) για πρόδηλη έλλειψη (ολική ή μερική) φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος... Για να είναι παραδεκτή η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης απαιτείται η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης να προκύπτει αμέσως από έγγραφα ή άλλα στοιχεία που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωσή του, και όχι περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους. Η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ολική ή μερική... Περαιτέρω, ως αριθμητικά ή υπολογιστικά λάθη θεωρούνται τα σφάλματα κατά τη διενέργεια μαθηματικού υπολογισμού ή κατά την εκτέλεση αριθμητικής πράξης και όχι η εσφαλμένη επιβολή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο ή η κακή εφαρμογή του νόμου (ΣτΕ 1115/1988)...».

Επειδή, το αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος ταυτίζεται εννοιολογικώς με τους λόγους των περ. δ' («υπολογιστικό λάθος») και ε' («για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σ' αυτό») της προϊσχυσάσης διατάξεως του άρθρου 75 ΚΦΕ, καθώς και με τον λόγο της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 99 του Κώδικα Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών («λογιστικό λάθος») (Βλ. Γ. Μέντη, Η αίτηση ακυρώσεως στις φορολογικές διαφορές ουσίας, οπ. π., σελ. 658 επ., Του ιδίου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – ερμηνεία

κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2η έκδοση, σελ. 1994). Καθ' ερμηνείαν της προϋχυσάσης διατάξεως του άρθρου 75 ΚΦΕ έχει σχετικώς κριθεί (ΣτΕ 1115/1988) ότι λογιστικό λάθος συνιστά σφάλμα κατά τη διενέργεια μαθηματικού υπολογισμού ή την εκτέλεση αριθμητικής πράξεως, στο οποίο δεν εμπίπτει η από σφάλμα υποβολή σε φόρο ή απαλλαγή από αυτόν και η έκπτωση ή μη ποσού οφειλόμενη σε κακή εφαρμογή του νόμου. Επιπλέον, έχει κριθεί ότι η διάταξη του άρθρου 99 παρ. 1 περ. δ' του Κώδικα Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών ενδεικτικά αναφέρεται σε λογιστικά λάθη ιδιαίτερα κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού, ή κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομικών ή δωρεών ή γονικών παροχών (Βλ. Ι. Φωτόπουλου, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, Β' τόμος, σελ. 1833-34, αρ. 2327, υποσημ. 24, όπου για την έννοια των λογιστικών λαθών γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 69 παρ. 4 του Ν.2961/2001 (Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών). Ειδικότερα, λογιστικό λάθος που αφορά την απαρίθμηση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού της δήλωσης συνιστά π.χ. η δήλωση 1.000 κληρονομιαίων μετοχών αντί του ορθού 1.100 ή η δήλωση 96 μετοχών αντί του ορθού 69 (Βλ. Ι. Φωτόπουλου, Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, οπ. π., σελ. 1563, αριθ. 1995). Έχει επίσης κριθεί ότι εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου συνιστά εκείνος που οφείλεται σε παραδρομή κατά τον υπολογισμό των στοιχείων αυτών (ΣτΕ 2848/1994). Οι νομολογιακές αυτές κρίσεις ως προς το περιορισμένο εύρος της εφαρμογής, των λόγων αυτών, μόνον στις περιπτώσεις προδήλων παραδρομών, στους μαθηματικούς υπολογισμούς και στην εκτέλεση αριθμητικών πράξεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι προσδιορίζουν και περιορίζουν ερμηνευτικώς το εύρος της εφαρμογής του «αριθμητικού ή υπολογιστικού λάθους» ως λόγου ακυρώσεως κατά την ισχύουσα νομοθεσία (Βλ. Γ. Μέντη, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2η έκδοση, σελ. 1994, αριθ. 13).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ./20240313/4521/13.03.2024 ηλεκτρονικό αίτημά του, ο προσφεύγων, νόμιμος κληρονόμος της από 23/07/2019 αποβιώσαςας (ΑΦΜ) ζήτησε την ακύρωση ή την τροποποίηση της υπ' αριθ./07.11.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας υπ' αριθ./07.09.2018 αρχικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-....../2018), λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης. Όπως προαναφέρθηκε, το εν λόγω αίτημα απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι αντικειμενικές αξίες ισόγειου γεωργικής αποθήκης εμβαδού 40τ.μ. και κτηνοτροφικής εγκατάστασης - στάβλου εμβαδού 40τ.μ., που κτίστηκαν με την υπ' αριθ./1972 άδεια ανέγερσης σταυλοαχυρώνα, υπολογίστηκαν εσφαλμένα με το Έντυπο 2 [Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου – Επαγγελματική στέγη] αντί του ορθού εντύπου Κ5 [Υπολογισμός αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια. Γεωργικά και κτηνοτροφικά κτίρια – Αποθήκες]. Ωστόσο, η εν λόγω (ενδεχόμενη) παραδρομή (υπολογισμός αξίας ακινήτου με εσφαλμένο έντυπο) δε συνιστά αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ισόγεια κτηνοτροφική εγκατάσταση – στάβλος, εμβαδού 40τ.μ., είναι ασκεπής και ως εκ τούτου, προδήλως, ελλείπει η φορολογική υποχρέωση. Ωστόσο, δεδομένου ότι στην υποβληθείσα δήλωση ουδεμία αναφορά γίνεται ως προς τη στέγη του

ακινήτου, η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού και η διαπίστωση του βάσιμου αυτού απαιτεί νέα έρευνα του πραγματικού της υπόθεσης και επομένως, δε συνιστά πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φορολογητέα αξία της κληρονομιαίας περιουσίας υπολογίστηκε εσφαλμένα στο ποσό των 48.563,00€ αντί του ορθού 47.465,27€, ήτοι αυξημένη κατά το ποσό των 1.097,73€, με αποτέλεσμα να επιβληθεί επιπλέον φόρος. Ωστόσο, η εν λόγω διαφορά αποτελεί την αξία των επίπλων (οικοσκευής), βάσει του άρθρου 13 του Ν.2961/2001, που είναι ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς και της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./03.04.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:, ο οποίος ενεργεί ως νόμιμος κληρονόμος της κατά
την 23/07/2019 αποβιώσαςας (ΑΦΜ).

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.