



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/12/2024

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

Αριθμός απόφασης: 2530

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.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.1...../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 05/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθ. πρωτ./07.06.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ επί της υπ' αριθ./30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης/15.04.2024) υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης για μερική ανάκληση της υπ' αριθ./29.07.2022 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2022) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ./07.06.2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ επί της υπ' αριθ./30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης/15.04.2024) υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης για μερική ανάκληση της υπ' αριθ./29.07.2022 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2022), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 05/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 1084/12.08.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ που εκδόθηκε επί της με αριθμό/29.07.2022 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε χειρόγραφα η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβίωσας στις 22/02/2022 (ΑΦΜ), επιβλήθηκε σε βάρος της κύριος φόρος ποσού 2.791,40€, κατόπιν προσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας της κληρονομικής της μερίδας σε 19.956,99€.

Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. 83/19.01.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ διορθώθηκε ο προηγούμενος διοικητικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.991,40€ έναντι προηγούμενου ποσού 2.791,40€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού από τη φορολογική αρχή της αξίας της κληρονομικής της μερίδας σε 39.913,98€.

Στην προαναφερθείσα δήλωση η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου σε ένα αυτοτελές και διαιρετό τμήμα οικοπέδου συνολικής έκτασης 342,50 τ.μ., τμήμα του με αριθμό οικοπέδου, κείμενου στο Ο.Τ. της Δημοτικής Κοινότητας, του Δήμου Θερμαϊκού, της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, στο οποίο αντιστοιχεί το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης και δόμησης σε διακεκριμένο τμήμα του άνω οικοπέδου έκτασης 142,50 τ.μ., με πρόσοψη σε δύο δρόμους.

Κατόπιν, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ' αριθ./30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης/15.04.2024) τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία ζητούσε την τροποποίηση/διόρθωση (μερική ανάκληση) της υπ' αριθ./29.07.2022 αρχικής δήλωσης, αφενός ως προς την έκταση του ανωτέρω οικοπέδου από 342,50 τ.μ. σε 330,80 τ.μ. και αφετέρου ως προς τα πολεοδομικά χαρακτηριστικά του (αρτιότητα και οικοδομησιμότητα) διότι είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο σύμφωνα με τους ισχύοντες όρους δόμησης, βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. ΤΠΕ...../..... εγγράφου του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Δόμησης και Πολεοδομικών Εφαρμογών του Δήμου Θερμαϊκού.

Με την υπ' αριθ. πρωτ./07.06.2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για ανάκληση της με αριθμό/29.07.2022 δήλωσης φόρου κληρονομιάς με το αιτιολογικό ότι αφενός παρήλθε η οριζόμενη από την παρ. 5 του κεφαλαίου Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 εικοσαήμερη προθεσμία για διόρθωση οποιουδήποτε λογιστικού λάθους κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένης επιλογής των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους αφετέρου η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ανωτέρω νόμου ούτε μπορεί να τροποποιηθεί οριστική πράξη ως προς την εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογητέας περιουσίας βάσει του άρθρου 99 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτ./07.06.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ, β) την εκκαθάριση της υπ' αριθ./30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης/15.04.2024) υποβληθείσας τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς, και γ) την έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού φόρου, ισχυριζόμενη ότι οι διατάξεις των άρθρων 10 κεφ. Β' παρ. 5, 72 παρ. 1, και 99 Ν.2961/2001 έχουν ερμηνευθεί και εφαρμοστεί εσφαλμένα με αποτέλεσμα η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης να καθίσταται ελλιπής, ανεπαρκής και εντέλει μη νόμιμη.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «*1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο*».

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

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

Επειδή, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου....*».

Επειδή, με το άρθρο 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 10 κεφ. Β' παρ. 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, σε περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι, κατά τη σύνταξη των φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτων βάσει των οποίων προσδιόρισε και δήλωσε την αντικειμενική αξία κληρονομιαίου ακινήτου, έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος ή εσφαλμένη

επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, με τη διάταξη της παρ. 5 του κεφ. Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001, του παρέχεται το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει νέα δήλωση και χωρίς φορολογική επιβάρυνση να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μικρότερος επιστρέφεται ή διαγράφεται ανάλογα. Αν η ανωτέρω εικοσαήμερη προθεσμία παρέλθει άπρακτη και ο φορολογούμενος δε ζήτησε τη διόρθωση της πλάνης του που αναφερόταν είτε σε επιλογή εσφαλμένης τιμής εκκίνησης (ζώνης) είτε σε εσφαλμένη κατηγορία ακινήτων είτε σε εσφαλμένους συντελεστές προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας είτε σε εσφαλμένη επιλογή φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτων, από τη δικαστηριακή νομολογία (Βλ. ΣΤΕ 3305/1995, στο ΔΦΝ 1996 σελ. 820 επ. Όμοιες και οι ΣΤΕ 2027/....., 4613/1995, 3415/1997 και 3479/2008 στον ΛΟΓΙΣΤΗ 2001 σελ. 57 επ.) έχει κριθεί ότι, επειδή η προαναφερθείσα προθεσμία αφορά αποκλειστικά την αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλλει ανακλητική δήλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 του Ν.2961/2001, εφόσον δεν έχει εκδοθεί καταλογιστική πράξη. Συνεπώς, ο φορολογούμενος δε στερείται του δικαιώματός του να αμφισβητήσει άλλα στοιχεία της δήλωσής του (π.χ. την επιφάνεια ή περιγραφή των δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων, τη δυνατότητα απαλλαγής κτλ.), πλην της αντικειμενικής αξίας που οριστικοποιήθηκε, αλλά αντίστοιχα και η φορολογική αρχή διατηρεί το δικαίωμά της να ελέγξει την ακρίβεια της φορολογικής δήλωσης που παρέλαβε, ως προς τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων (Ι. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 5^η έκδοση, 2013, Α' τόμος, σελ. 448 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει. β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά...».

Επειδή, με το άρθρο 72 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς. 2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου. 3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα».

Επειδή, η έννοια της διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου είναι ότι δεν μπορεί να αποτελέσει αποκλειστικό λόγο ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιών η φορολογητέα αξία που είχε αναγραφεί σε δήλωση. Αν όμως διαπιστωθεί ότι η περιγραφή

περιουσιακού στοιχείου ή η επιφάνειά του δηλώθηκε εσφαλμένα και η διόρθωση αυτή με τη διαδικασία της ανακλητικής δήλωσης μεταβάλλει μειωτικά την αρχικά δηλωθείσα φορολογητέα αξία, η μείωση αυτή δεν εμπίπτει στην προπαρατεθείσα απαγόρευση ανάκλησης της δηλωθείσας αξίας, και επομένως νομίμως υποβάλλεται ανακλητική δήλωση, η αποδοχή της οποίας συνεπάγεται μείωση της αρχικά δηλωθείσας αξίας. Επιπροσθέτως, η δικαστηριακή νομολογία έκρινε αφενός ότι από καμία διάταξη της νομοθεσίας περί αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων δεν προκύπτει ότι με τη μη αμφισβήτηση επέρχεται αυτόματα καθολική οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής χωρίς άλλη πράξη βεβαίωσης και αφετέρου ότι η εσφαλμένη δήλωση μπορεί να ανακληθεί και διορθωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 (Ι. Φωτόπουλος, ο.π. Β' τόμος, σελ. 1579 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 99 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Πράξεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχουν γίνει οριστικές λόγω μη άσκησης προσφυγής ή πράξεις εξώδικης λύσης φορολογικών διαφορών καθώς επίσης και φορολογικές εγγραφές, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 76, μπορούν να τροποποιηθούν ή ακυρωθούν, κατά περίπτωση, για τους ακόλουθους λόγους:... δ) αν έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος, 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,... Το αίτημα για ακύρωση ή τροποποίηση δεν μπορεί να αφορά στην εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογητέας περιουσίας... 2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αποφαινεται τριμελής επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και τον προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης Φορολογίας αυτής ή, στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες στις οποίες δεν υπάρχει Υποδιεύθυνση Φορολογίας, τον υπεύθυνο για τη φορολογία κεφαλαίου, με αίτηση του φορολογουμένου ή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που υποβάλλεται μέσα σε μία τριετία από την οριστικοποίηση της πράξης και, προκειμένου για εγγραφές για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη, από την ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής ανακοίνωσης... 3. Η αίτηση της παραγράφου 2 μπορεί να υποβληθεί και μετά την τριετία από την οριστική βεβαίωση του φόρου, σε περίπτωση κατά την οποία ο λόγος που δικαιολογεί την τροποποίηση ή ακύρωση γεννήθηκε μετά τη λήξη της τριετίας και πάντως όχι πέραν του έτους από τότε που γεννήθηκε ο λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σκοπός του παρόντος είναι η καθιέρωση ενός διαφανούς και σαφούς τρόπου επικοινωνίας των φορολογουμένων με τη Φορολογική Διοίκηση, καθώς και των διαδικασιών με τις οποίες η τελευταία βεβαιώνει και εισπράττει δημόσια έσοδα, μέσω ενός ενιαίου, επικαιροποιημένου και απλουστευμένου Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα:... δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια...».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013 Α' 170/26.07.2013), οι διατάξεις του οποίου για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια εφαρμόστηκαν από 01/01/2015 και κωδικοποιήθηκαν με τον Ν.4987/2022 (Α' 206/04.11.2022), ο οποίος καταργήθηκε με τον Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024),

προκύπτει ότι με τις διατάξεις του επιχειρείται η θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερομένων στον Κώδικα φορολογιών και αφετέρου ως προς τη διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων. Ο Κώδικας ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Με το πέμπτο κεφάλαιο (αρ. 18 – 20) εισάγονται διατάξεις για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης με επιφύλαξη ή χωρίς καθώς και την τροποποίηση αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι 18/04/2024, οριζόταν ότι: «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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, με την ισχύουσα νομοθεσία δεν προβλέπεται η συνδρομή ειδικών λόγων για τη νομιμότητα υποβολής της ανακλητικής δήλωσης, όπως όριζε η προϊσχύουσα νομοθεσία. Με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν.4174/2013 (προϊσχύσας ΚΦΔ), λόγος ανάκλησης της δήλωσης αποτελεί κάθε λάθος ή παράλειψη που υφίσταται σε υποβληθείσα δήλωση, δίχως να αφήνεται περιθώριο αναζήτησης ούτε της αιτίας που προκάλεσε το λάθος και ως εκ τούτου ούτε της πλάνης του φορολογούμενου, ούτε, κατά μείζονα λόγο, του είδους της πλάνης (νομικής ή πραγματικής) και ούτε ασφαλώς της απόδειξης των ανωτέρω (Γ. Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, Τόμος Α', Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 441 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 34 παρ. 2 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι 18/04/2024, οριζόταν ότι: «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 εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσασας 22/02/2022 (ΑΦΜ) υπέβαλε, εκπροθέσμως, την υπ' αριθ. /30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης /15.04.2024) τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία ζητήθηκε η μερική ανάκληση της υπ' αριθ. /29.07.2022 αρχικής δήλωσης, με τη διόρθωση της έκτασης του δηλωθέντος οικοπέδου από 342,50 τ.μ. στο ορθό 330,80 τ.μ. και την εφαρμογή μειωτικού συντελεστή ειδικών συνθηκών 0,60 (άρθρου 5 παρ. 9 Α.Υ.Ο.1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ.1149/09.06.1994 ΦΕΚ Β' 549) στο έντυπο υπολογισμού αντικειμενικής αξίας οικοπέδου διότι είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο σύμφωνα με τους ισχύοντες όρους δόμησης, βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. ΤΠΕ..... /..... έγγραφο του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης

Δόμησης και Πολεοδομικών Εφαρμογών του Δήμου Θερμαϊκού και ο επαναπροσδιορισμός της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής της μερίδας στο ποσό των 25.017,24€ έναντι της προηγούμενης εσφαλμένης ύψους 39.913,98€.

Ωστόσο, με την υπ' αριθ. πρωτ./07.06.2024 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ απορρίφθηκε η ανάκληση της με αριθμό/29.07.2022 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με το αιτιολογικό ότι αφενός παρήλθε η οριζόμενη από την παρ. 5 του κεφαλαίου Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 εικοσαήμερη προθεσμία για διόρθωση οποιουδήποτε λογιστικού λάθους κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένης επιλογής των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους αφετέρου η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ανωτέρω νόμου ούτε μπορεί να τροποποιηθεί οριστική πράξη ως προς την εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογητέας περιουσίας βάσει του άρθρου 99 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 10 κεφ. Β' παρ. 5, 72 παρ. 1, και 99 Ν.2961/2001 έχουν ερμηνευθεί και εφαρμοστεί εσφαλμένα με αποτέλεσμα η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης να καθίσταται ελλιπής, ανεπαρκής και εντέλει μη νόμιμη.

Επειδή, από τη δικαστηριακή νομολογία έχει κριθεί ότι η άπρακτη παρέλευση της εικοσαήμερης προθεσμίας της παρ. 5 του κεφ. Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 για διόρθωση του φύλλου υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτων που συνοδεύει τη δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν αποστερεί το δικαίωμα του φορολογούμενου να αμφισβητήσει άλλα στοιχεία της δήλωσής του (π.χ. την επιφάνεια ή τους συντελεστές αυξομείωσης), το οποίο ικανοποιείται με την υποβολή ανακλητικής δήλωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 του Ν.2961/2001, καθότι η περιγραφή περιουσιακού στοιχείου ή η επιφάνειά του που δηλώθηκε εσφαλμένα δύναται να διορθωθεί ακόμη και στην περίπτωση που η διόρθωση αυτή μεταβάλλει μειωτικά την αρχικά δηλωθείσα φορολογητέα αξία. Ως εκ τούτου, εξ αυτού του λόγου η υπ' αριθ. πρωτ./07.06.2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ είναι εσφαλμένη και πρέπει να ακυρωθεί.

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ (Ν.4987/2022), που ρύθμιζαν τη φορολογική διαδικασία στην υποβολή δηλώσεων, τροποποιητική φορολογική δήλωση δύνατο να υποβληθεί έως την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου δίχως να απαιτείτο η απόδειξη από τον φορολογούμενο ουσιώδους (νομικής ή πραγματικής) πλάνης. Επομένως και εξ αυτού του λόγου, η φορολογική αρχή έκρινε εσφαλμένα ότι είναι απαράδεκτη η (μερική) ανάκληση της με αριθμό/29.07.2022 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με την υπ' αριθ./30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης/15.04.2024) τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς και οφείλει, λαμβάνοντας υπόψη της τα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί επ' αυτών, σύμφωνα με την προβλεπόμενη από τον νέο ΚΦΔ διαδικασία (άρθρο 36 ΚΦΔ).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων περί ανάκλησης δηλώσεων προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ./05.07.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ. της υπ'
αριθ. πρωτ./07.06.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ επί της υπ' αριθ./30.05.2024 (αριθ. καταχώρισης/15.04.2024)
υποβληθείσας τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.