



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30/01/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **380**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού αριθ. Τ.Κ., κληρονόμου εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος κατά την 09/07/2002

«..... του» - **Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθμό/31-07-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, που εκδόθηκε βάσει της τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε με βάση τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία 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' αριθμ./31-07-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με ημερομηνία φορολογίας την 09/07/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου φόρος κληρονομιάς ύψους 612,60 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 73,51 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 686,11 €, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.

Η προσφεύγουσα, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος κατά την 09/07/2002 του, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, από κοινού με τις α) του και β) του την υπ' αριθμόν ../30-7-2002 (αρχική) δήλωση φόρου κληρονομιάς και εν συνεχεία υπέβαλε τις υπ' αριθμ.: α) ../8-4-2003 (συμπληρωματική), β) ../10-9-2003 (συμπληρωματική), γ) ../31-1-2005 (διορθωτική), δ) ../1-6-2005 (συμπληρωματική), ε) ../28-2-2007 (συμπληρωματική), στ) ../17-11-2008 (συμπληρωματική) και ζ) ../13-6-2017 (συμπληρωματική) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...-...-2017 εντολή ελέγχου φόρου κληρονομιάς σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ./...-...-2013 εντολής ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος των ως άνω υποβληθέντων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

Στα πλαίσια των οριζόμενων με τις διατάξεις της παρ 2 του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1006/16-01-2017 (Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου), ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ. πρωτ./17-05-2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, ώστε να υποβάλλουν τις σχετικές δηλώσεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ως άνω νόμου.

Η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», υπέβαλε την υπ' αριθ./13-06-2017 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016, (αριθμός φακέλου Θ/2002), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του κληρονομούμενου «..... του» που απεβίωσε την 09/07/2002, καθώς δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 παρ.2 του ιδίου νόμου, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με την υπ' αριθ./13-06-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016, (τροποποιητική των ως άνω δηλώσεων), η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία κατά ποσοστό 25% εξ αδιαθέτου,προκειμένου: Α) Να υπαχθούν σε φορολογία τμήματα οικοπέδων για τα οποία υπήρξε αναβολή φορολογίας και συγκεκριμένα για τα κείμενα επί της οδού της Δημοτικής Κοινότητας του Νομού Θεσσαλονίκης, τμήματα οικοπέδου, κατά ποσοστό 20% εξ αδιαθέτου, ήτοι α) ένα τμήμα οικοπέδου εμβαδού 27,50 τ.μ. και β) ένα τμήμα οικοπέδου εμβαδού επίσης 27,50 τ.μ.- Β) Να απαλειφθούν από την κληρονομιά τα ακίνητα που περιγράφονται στην δήλωση, τα οποία ουδέποτε ανήκαν στον κληρονομούμενο και Γ) Να επανεκτιμηθούν ορθώς τα εξής μερίδια οικοπέδων τα οποία βρίσκονται εντός της Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου, του Νομού και Περιφερειακής Ενότητας Χαλκιδικής : α) ποσοστό 7,0422% από το υπ' αριθμόν ένα (1) οικόπεδο του ΟΤ εκτάσεως 2.049,32 τ.μ. που ανήκει στον τομέα αρτιότητας II, εμβαδού 200 τ.μ., με πρόσωπο 8,00 μ και β) ποσοστό 7,0422% από το υπ' αριθμόν δύο (2) οικόπεδο του ΟΤ εκτάσεως 2.988,45 τ.μ. που ανήκει στον ίδιο ως άνω τομέα αρτιότητας.- Τα εν λόγω οικόπεδα προέκυψαν μετά από έγκριση της Πολεοδομικής Μελέτης «Κεντρική 2β» και την κύρωση της πράξης εφαρμογής στην περιοχή με τις αποφάσεις του Νομάρχη Χαλκιδικής υπ' αριθμ. .../2001 και .../2001.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-10-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας αφού δεν εξέδωσε, ως όφειλε, την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο, αλλά κατά παρέκκλιση των ως άνω αναφερομένων διατάξεων.
- 2) Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας, παράλειψη εξ αιτίας της οποίας στερήθηκε των νομίμων δικαιωμάτων της.
- 3) Άκυρη η υπ' αριθμ./2017 δήλωση όσον αφορά στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων και στην αξία της κληρονομικής της μερίδας.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί τυπικής πλημμέλειας και μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, ο Νόμος 4446/2016, (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του Ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις», όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4474/2017 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω χρόνο, (τον Ιούνιο του έτους 2017), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο Άρθρο 57. Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων παρ 1 και 2 ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. [2523/1997](#) (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του [άρθρου 53](#) του ν. [4174/2013](#). Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. [2523/1997](#) ή του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#)»,

στο άρθρο 58. Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση παρ 1 και 2 ότι: «1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του [άρθρου 19](#) του ν. [4174/2013](#), στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο. 2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14](#) του ν. [4174/2013](#). Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος»,

στο άρθρο 60. Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στη ρύθμιση ότι: «1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:β) **Στις φορολογικές**

δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη ή σε φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου και κατά το μέρος αυτό...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ 1 και 2 του Ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. **Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.** 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#), ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. [4174/2013](#). Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή, με την παρ 2α του άρθρου 30 του Ν. 4474/2017 ορίζεται ότι: «2. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 1^η.6.2017 και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου: α) ο συντελεστής πρόσθετου φόρου δέκα τοις εκατό (10%) του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 ορίζεται σε δώδεκα τοις εκατό (12%) του κύριου φόρου».

Επειδή, με την απόφαση ΠΟΛ 1006/17-01-2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα (Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α' 240) ορίζεται:

στο άρθρο 1- Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων ότι: «1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. 2. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα, υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα. 3. **Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 , 58 , 59 , 60 και 61 του Ν. 4446/2016** ». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι **«Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016** ».

αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016...5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του Ν. 4446/2016»,

στο άρθρο 6.-Δηλώσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων ότι: «1. Αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις με τη χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016 υποβάλλονται χειρόγραφα. 2. Με την υποβολή των δηλώσεων συνυποβάλλονται και τα φύλλα υπολογισμού της αξίας των ακινήτων καθώς και τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά» »,

στο άρθρο 7.- Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου ότι: «1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 60 του νόμου αυτού.

2. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990 , ή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., υπάλληλος των οποίων διενεργεί ή θα διενεργήσει έλεγχο βάσει εντολής ελέγχου που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί μέχρι την 31-05-2017 και εφόσον δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 , συντάσσει σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της παρούσης και κοινοποιεί στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 , ειδική πρόσκληση προκειμένου, εφόσον το επιθυμεί, να ασκήσει το σχετικό δικαίωμα περί υποβολής δηλώσεων.

Στην ειδική πρόσκληση αναγράφονται ο αριθμός, η ημερομηνία της εντολής ελέγχου, η φορολογική περίοδος ή υπόθεση καθώς και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Μετά την κοινοποίηση της ειδικής πρόσκλησης, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 για την προθεσμία υποβολής δηλώσεων και τον καθορισμό του οφειλόμενου πρόσθετου φόρου.

3. Για κάθε δήλωση της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016 συνυποβάλλεται υποχρεωτικά και υπεύθυνη δήλωση, συμπληρωμένη σύμφωνα με συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας, στην οποία εμπεριέχονται στοιχεία αναφορικά με την κοινοποίηση (και την ημερομηνία κοινοποίησης) ή μη εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 ή ειδικής πρόσκλησης της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της παρούσας, την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος της φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, την αρμόδια Ελεγκτική Υπηρεσία, όπως αυτά αναφέρονται στην εντολή ελέγχου, την πρόσκληση του άρθρου 14 Ν. 4174/2013 ή την ειδική πρόσκληση, την

κοινοποίηση (και την ημερομηνία κοινοποίησης) ή μη προσωρινού προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφοράς ή προστίμου...».

Επειδή, με την απόφαση ΠΟΛ 1009/19-01-2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)) στο Β. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ - ΙΙΙ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ- Β) Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια ορίζεται: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) ρυθμίζεται και η υποβολή δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών) φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή, όχι όμως η υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου.

2. Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια, λόγω της έλλειψης μηχανογραφικής εφαρμογής, υποβάλλονται χειρόγραφα στον αρμόδιο για την παραλαβή των οικείων δηλώσεων Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (όπως η αρμοδιότητα έχει καθορισθεί με τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατά το [άρθρο 4](#) του Κ.Φ.Δ.) και ακολουθεί η καταχώρησή τους στα οικεία βιβλία μεταγραφής. Μετά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιών, δωρεών (πλην των χρηματικών δωρεών) και μεταβίβασης ακινήτων εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, ενώ στην περίπτωση της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Η υποβολή της δήλωσης φόρου χρηματικών δωρεών και κερδών από τυχερά παίγνια συνιστά άμεσο προσδιορισμό του φόρου.

3. Ειδικά, για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, των οποίων η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έληξε μέχρι και τις 31.12.2014, δεν υπολογίζονται ο τόκος και το πρόστιμο των [άρθρων 53 και 54](#) του ν. [4174/2013](#), αλλά μειωμένος κατά τα ανωτέρω πρόσθετος φόρος και πρόστιμο της [παρ. 1 του άρθρου 4](#) του ν. [2523/1997](#) (σχετ. το [άρθρο 72 παρ. 29](#) ΚΦΔ), δεδομένου ότι στις φορολογίες αυτές η εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. άρχισε από 1.1.2015. Σε κάθε περίπτωση, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στην εφαρμογή διατάξεων του Κ.Φ.Δ. για τις ανωτέρω φορολογίες, εννοείται ότι ισχύουν από 1.1.2015 ».

Επειδή και όπως επικουρικά με την Εισηγητική Έκθεση του Ν. 4446/2016 ως προς την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: « Με τις προτεινόμενες διατάξεις του κεφαλαίου αυτού τίθεται σε εφαρμογή ένα πρόγραμμα οικειοθελούς γνωστοποίησης,.. και να δώσει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να συμπεριλάβουν τα πραγματικά εισοδήματα τους στη δήλωση Περιουσιολογίου, στην οποία και θα συγκεντρώνεται το σύνολο των πληροφοριών για κάθε φορολογούμενοΠρος τούτο τα οφέλη του φορολογουμένου έγκεινται στη δυνατότητα αποδοχής κάθε είδους φορολογικών δηλώσεων και στις σημαντικές

μειώσεις των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τους ειδικότερους όρους και προϋποθέσεις του προγράμματος... Δεδομένης της εξαιρετικής δημοσιονομικής συγκυρίας..... δίνεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλουν μέχρι τις 25.11.2017 μη υποβληθείσες ή ανακριβώς ή ελλιπώς υποβληθείσες δηλώσεις, ακόμη και πληροφοριακού χαρακτήρα, με μείωση, υπό προϋποθέσεις και κατά περίπτωση, από τις κατά νόμο επιβαρύνσεις μη υποβολής, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ή καταβολής (πρόσθετους φόρους, τόκους και πρόστιμο). Από τη ρύθμιση καταλαμβάνονται δηλώσεις που αφορούν φόρο, τέλος ή εισφορά που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), εφόσον η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έχει λήξει μέχρι τις 30.9.2016, ανεξάρτητα εάν έχει επέλθει παραγραφή της σχετικής υποχρέωσης, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο άρθρο 60 του παρόντος νόμου για τα πρόσωπα που δεν μπορούν να υπαχθούν στην εν λόγω ρύθμιση».

Επειδή, βάσει των αρχών που διέπουν τους κανόνες της έννομης τάξης, σε περίπτωση ισοδύναμων κανόνων, βρίσκει εφαρμογή η αρχή «ο ειδικότερος νόμος υπερισχύει του γενικότερου» (lex specialis derogate generali). Σύμφωνα με την προκειμένη αρχή, ο νόμος που περιέχει ειδικότερη ρύθμιση μπορεί να «επισκιάσει» εκείνον με το γενικότερο περιεχόμενο. Εφόσον δε, ο ειδικός Νόμος, είναι μεταγενέστερος του γενικού, δεν υπάρχει πρόβλημα υπερίσχυσης, διότι οι ειδικοί ορισμοί του υπερισχύουν οπωσδήποτε και σαν μεταγενέστεροι.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4446/2016, «περί Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», κατισχύουν, ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, των ρυθμίσεων του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), τις οποίες επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, ο οποίος έχει γενικό χαρακτήρα, σύμφωνα με το ως άνω ερμηνευτικό αξίωμα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου:

- Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../...-2017 εντολή ελέγχου φόρου κληρονομιάς σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...-2013 εντολής ελέγχου.
- Ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ. πρωτ./17-05-2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, για να υποβάλλει οικειοθελώς, τις σχετικές δηλώσεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ως άνω νόμου.
- Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην εν λόγω ειδική πρόσκληση και εντός της οριζόμενης προθεσμίας, έκανε χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» και υπέβαλε χειρόγραφα

την υπ' αριθ./13-06-2017 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016 στη Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης.

- Η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1009/19-01-2017, καταχώρησε την υποβληθείσα δήλωση και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, κατόπιν εκκαθάρισης της, την οποία και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 (συστημένη επιστολή).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή όχι μόνο δεν παραβίασε αλλά τήρησε επιμελώς τη νόμιμη διαδικασία.

Επειδή, με την υποβολή οικειοθελώς της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, ωφελήθηκε και δεν υπέστη βλάβη η προσφεύγουσα, καθόσον με την εφαρμογή των εν λόγω άρθρων του ν. 4446/2016 της επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι με συντελεστή 12% αντί για του συντελεστή που προβλέπεται βάσει των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά, και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και εν προκειμένω η φορολογική 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), 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 και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ακυρότητας του υπολογισμού της αγοραίας αξίας των κληρονομιαίων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια) ορίζεται ότι: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 61 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «Α. Υπόχρεοι σε δήλωση 1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ 1 του ν. Ν.3842/2010, ορίζεται ότι: «Α. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. [2961/2001](#) (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως εξής:

1.α) Η περίπτωση ι' του άρθρου 7 και η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 καταργούνται.

β) Μέσα σε προθεσμία ενός έτους από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες, κατά την ημερομηνία αυτή, είχαν εφαρμογή οι καταργούμενες διατάξεις. Για τον υπολογισμό του φόρου στις υποθέσεις αυτές ως χρόνος φορολογίας λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως...».

Επειδή, «...με τη φορολογική δήλωση ο φορολογούμενος υποχρεώνεται να δώσει τρόπο σαφή, ακριβή και πλήρη, τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα αποδεικτικά έγγραφα που προβλέπει ο φορολογικός νόμος, και ταυτόχρονα να εγγυηθεί υπεύθυνα για την ειλικρίνεια του περιεχομένου της δήλωσής του. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος, χωρίς να μπορεί ανααιτιολόγητα να απομακρυνθεί από αυτά, καταρχήν, 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 είναι υποχρεωμένη να αποδεικνύει τους τυχόν αντίθετους ισχυρισμούς της μόνο με συγκεκριμένα στοιχεία. Για τους λόγους αυτούς η φορολογική δήλωση έχει το τεκμήριο «ειλικρίνειας». Η φορολογική δήλωση δεν αποτελεί μόνο εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου του φορολογουμένου, αλλά συγχρόνως παράγει και ίδια έννομα αποτελέσματα, γιατί αποτελεί τίτλο βεβαίωσης του φόρου. Η μη υποβολή φορολογικής δήλωσης εκ μέρους του φορολογουμένου δεν εμποδίζει την, κατόπιν ελέγχου από την αρμόδια φορολογική Αρχή, αυτεπάγγελη βεβαίωση του κατά νόμον οφειλόμενου φόρου καθώς και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων». (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος –Δικηγόρος Δ.Ν.-Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών-Τόμος Β', Αθήνα 2013, σελ 1502).

Επειδή, η δήλωση του φορολογούμενου δεσμεύει και τη φορολογούσα Αρχή, η οποία δεν μπορεί να προσδιορίσει φορολογητέα ύλη μικρότερη της δήλωσης (ΣτΕ 3029/1981).

Επειδή, στην υπ' αριθμ. .../13-06-2017 Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς, που υπέβαλε με βάση τις διατάξεις του Ν.4446/2016, η προσφεύγουσα κληρονόμος περιέγραψε τα ως άνω περιουσιακά στοιχεία και στις στήλες « Αντικειμενική» και «Αγοραία Αξία» η ίδια δήλωσε αντίστοιχα την αξία των περιγραφόμενων ακινήτων. Συνεπώς, η αξία των ακινήτων δηλώθηκε από την ίδια την προσφεύγουσα κληρονόμο και σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται, η φορολογική Αρχή δεν προέβη αυθαίρετα στον υπολογισμό της αξίας της κληρονομικής της μερίδας, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιήθηκε φορολογικός έλεγχος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η Φορολογική Διοίκηση προσδιόρισε το φόρο ολικά με βάση τα στοιχεία που περιέχονται στην τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα οικειοθελώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα, και ο ως άνω προσδιορισμός του φόρου με την προσβαλλόμενη πράξη βασίστηκε αποκλειστικά στα στοιχεία αυτά.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούνταν να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεδομένου ότι έκανε αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση, χωρίς επιφύλαξη, που υπέβαλε η προσφεύγουσα.

Επειδή, η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και να προβαίνει, βάσει αυτού, στον καταλογισμό των σχετικών ποσών εις βάρος των φορολογούμενων, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, κληρονόμου εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος κατά την 09/07/2002 «..... του» - **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ

Έτος - ημερομηνία φορολογίας 09/07/2002	
Διαφορά φόρου κληρονομιάς βάσει Ν. 4446/2016	612,60
Πρόσθετος φόρος βάσει Ν. 4446/2016	73,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	686,11 €

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

**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.