



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη : 02/10/2019

Αριθμός απόφασης: **2015**

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 **14-05-2019** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού αριθ. ... Τ.Κ. και β) «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου του Ν. Σερρών Τ.Κ., κληρονόμων εξ αδιαθέτου του

αποβιώσαντος κατά την 28/04/2010 «.....» - **Α.Φ.Μ.**, κατά της υπ' αριθ. πρωτ.**/08-04-2019** απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών με την οποία απορρίφθηκε η επανεκαθάριση της υπ' αριθ. **ΞΕ/08-02-2019** τροποποιητικής ανακλητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε από τις προσφεύγουσες στη Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης και διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών, 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 14-05-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** των προσφευγουσών, 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' αριθ. πρωτ.**/08-04-2019** αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών απορρίφθηκε προς επανεκαθάριση η με αριθμό **ΞΕ .../2019**, αριθ. δήλωσης**/2019** (Θ-.../2010), τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε από τις προσφεύγουσες στη Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης και διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Σερρών, με την οποία ζητούνταν η διαγραφή του υπ' αριθ. Α2 ακινήτου, ήτοι ποσοστό 91% εξ αδιαιρέτου, το οποίο αντιστοιχεί σε μία μέλλουσα να ανεγερθεί οικία, στη βόρεια πλευρά ενός οικοπέδου που κείται στον Τ. Κ. Νέων Κερδυλλίων, της Δ.Ε. Αμφίπολης, του Δήμου Αμφίπολης, της Π.Ε. Σερρών, στη θέση «.....», επί Δημοτικής Οδού εμβαδού 937,80 τ.μ., το οποίο συμπεριλαμβάνονταν στην υπ' αριθμ.**/2017** (αριθ. φακ. **Θ-...../2010**), αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβλήθηκε δυνάμει των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016, η διενέργεια νέας εκκαθάρισης και η επιστροφή του «αχρεωστήτως καταβληθέντος» φόρου κληρονομιάς που καταβλήθηκε από τις προσφεύγουσες.

Με την υπ' αριθ. πρωτ.**/08-04-2019** απάντηση του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, απέρριψε τη δυνατότητα διενέργειας νέας εκκαθάρισης της υπ' αριθ.**/2019** υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, δεδομένου ότι η υπ' αριθμ.**/2017** αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε από τις προσφεύγουσες δυνάμει των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» και κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου και της εγκυκλίου ΠΟΛ 1009/2017, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στην εν λόγω ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν βάσει αυτής δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής, είτε λόγω νομικής πλάνης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου**/14-05-2019** ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγουσες ζητούν την ακύρωση της προβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Σερρών, να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ./2019 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς και η Δ.Ο.Υ. Σερρών, να προβεί σε νέα εκκαθάριση, δεδομένου ότι το υπ' αριθ. Α2 ακίνητο, που συμπεριλήφθηκε εσφαλμένα στην υπ' αριθμ./2017 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς είναι βέβαιο ότι δεν αποτελούσε αντικείμενο της κληρονομιάς περιουσίας και συμπεριλήφθηκε εκ παραδρομής, καθώς είχε ήδη μεταβιβαστεί προ του θανάτου του αποβιώσαντος κατά την 28/04/2010 «.....», όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα που προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Περαιτέρω οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ανυπαίτια άγνοια, σε σχέση με την ανακρίβεια της Δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Ε9), που υπέβαλε ο κληρονομούμενος, βάσει της οποίας υπέβαλαν εσφαλμένα την αριθμ./2017 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Αναφορικά με τον ως άνω ισχυρισμό των προσφευγουσών

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 Μάρτιο 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 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 (δηλαδή της επιστροφής φόρου)...**».

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.** Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τις οποίες ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 δήλωση, με τη συνυποβολή των προβλεπόμενων κατά περίπτωση παραστατικών, τα οποία απαιτείται να αποδεικνύουν ότι, συντρέχει ο λόγος ανάκλησης την 1η Ιανουαρίου του οικείου έτους, εκτός εάν για τα συγκεκριμένα ακίνητα, για τα οποία είχαν υποβληθεί δηλώσεις με τις διατάξεις του νόμου αυτού, έχει εκδοθεί και χρησιμοποιηθεί το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. της παρ.1 του άρθρου 54Α του ν.[4174/2013](#) (Α' 170). Τυχόν φόροι και τόκοι που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται. 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. [...] 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». Τα εδάφια δεύτερο και τρίτο της παρ 1 του ως άνω άρθρου, τέθηκαν όπως προστέθηκαν με το άρθρο 70 του ν. [4583/2018](#) (ΦΕΚ Α' 212/18-12-2018) και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 18/12/2018, σύμφωνα με το άρθρο 109 του ιδίου νόμου.

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](#) ». Η 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» ...»,

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο 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 διευκρινίζεται ότι: «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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1115/24-07-2017** του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα {Παροχή πρόσθετων 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)}, διευκρινίστηκε ότι:

«III.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Στην περίπτωση υποβολής νέας δήλωσης μετά από υποβολή δήλωσης που έχει ήδη υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#), ως προς τα δηλωθέντα με τη δήλωση αυτή, δεν επιτρέπεται στο μέλλον η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με την οποία ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. [4446/2016](#) δήλωση ή μειώνεται η φορολογητέα ύλη ή αξία των δηλωθέντων (ακόμη και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είχε υποβάλει αίτηση για διαγραφή της διαφοράς του πρόσθετου φόρου για τις φορολογίες Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1006/5.1.2016](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.). Στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται χειρόγραφα, ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. απορρίπτει την τροποποιητική δήλωση ως προς τα ακίνητα αυτά, ενημερώνοντας εγγράφως το φορολογούμενο για την απόρριψη και, εφόσον ζητείται η χορήγηση πιστοποιητικών ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρου 54Α του ν. [4174/2013](#)) ή κληρονομιών/δωρεών (άρθρου 105 του Κώδικα ν. [2961/2001](#)), τούτα χορηγούνται με βάση την περιγραφή και αξία του ακινήτου, όπως αυτή προκύπτει από τις δηλώσεις που είχαν υποβληθεί με τη χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του ν. [4446/2016](#).

2. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογιών Κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#) και έχει εκπέσει των σχετικών ευνοϊκών ρυθμίσεων, ζητά τη χορήγηση πιστοποιητικού των φορολογιών αυτών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβλήθηκαν οι δηλώσεις χορηγεί το πιστοποιητικό μετά την επανεκκαθάριση των δηλώσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. [ΠΟΛ.1110/2017](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 2556 Β'), και την εξόφληση των οφειλόμενων ποσών.

3. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες φορολογούμενος έχει υποβάλλει δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#) και δεν έχει υποβάλλει αίτηση διαγραφής του τυχόν επιπλέον προσδιορισθέντος πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1006/2017](#) (Β' 43), αυτός διαγράφεται οίκοθεν με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ...».

Επειδή 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...».

Επειδή και όλως επικουρικά, «....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 αναίτιολόγητα 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, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Οι προσφεύγουσες, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 67-61 του Ν. 4446/2016 υπέβαλαν την υπ' αριθμ./2017 (αριθ. φακ. Θ-..../2010), αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Σερρών, ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος κατά την 28/04/2010 «.....», με την οποία δήλωσαν μεταξύ άλλων, ότι κληρονομούν κατά ποσοστό 91% εξ αδιαιρέτου το Α2 ακίνητο, το οποίο αντιστοιχεί σε μία μέλλουσα να ανεγερθεί οικία, στη βόρεια πλευρά ενός οικοπέδου που κείται στον Τ. Κ. Νέων Κερδυλλίων, της Δ.Ε. Αμφίπολης, του Δήμου Αμφίπολης, της Π.Ε. Σερρών, στη θέση «.....», επί Δημοτικής Οδού εμβαδού 937,80 τ.μ..
- Περαιτέρω, με την αριθ. δήλωσης/2019 τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε από τις προσφεύγουσες στη Δ.Ο.Υ Η΄ Θεσσαλονίκης και διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Σερρών, ζητήθηκε η διαγραφή του ως άνω ακινήτου που συμπεριλήφθηκε εκ παραδρομής στην αρχική δήλωση, η διενέργεια νέας εκκαθάρισης, βάσει της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με την αριθ. πρωτ./08-04-2019 αρνητική απάντηση του ορθά απέρριψε τη δυνατότητα διενέργειας νέας εκκαθάρισης της υπ' αριθ./2019 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν. 4446/2016 και των εγκυκλίων ΠΟΛ. 1009/2017 και 1115/24-07-2017.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ 1 και 2 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

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 εκφράζει τις εξής δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του και β) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου, γεγονός που 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.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ πρωτ./08-04-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, **ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016**, βάσει των οποίων, **δεν επιτρέπεται στο μέλλον η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με την οποία ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. [4446/2016](#) δήλωση, ή μειώνεται η φορολογητέα ύλη ή αξία των δηλωθέντων.**

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί των προσφευγουσών απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **14/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....» – **Α.Φ.Μ.** και β) «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κληρονόμων εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος κατά την 28/04/2010 «.....» - **Α.Φ.Μ.**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.