



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-04-2018

Αριθμ. Αποφ.: 782

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 με ημερομηνία-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του με ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού , Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις από-2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 με αριθμό-/.....-**2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού **14.356,51€** αναφορικά με την υπ' αρ.-/.....-2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 (αρ. φακέλου Θ-...../2002).

Η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ.-/.....-2001 διαθήκη της συμβολαιογράφου .. . του, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ.-/.....-2002 πρακτικό δημοσίευσης του Πρωτοδικείου, κατέστη μαζί με τις δύο κόρες της, κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος κατά την-2002 συζύγου της, του Κατόπιν αυτού, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τις συγκληρονόμους της, την υπ' αριθμ.-/.....-2003 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, καθώς και την υπ' αριθμ.-/.....-2004 διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς, από την εκκαθάριση των οποίων προέκυψε για την προσφεύγουσα φόρος ποσού 13.158,03 €. Μεταξύ των δηλωθέντων κληρονομιαιών στοιχείων της προσφεύγουσας συμπεριλαμβάνεται και ποσοστό 27,5% της υπ' αριθμ. μετοχής του ΟΑΣΘ μετά των δικαιωμάτων του συνεταιρισμού «Ηρακλής», δηλωθείσας αξίας 5.636,23€.

Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-/2013 εντολής φορολογικού ελέγχου για την κληρονομιά του (αρ.φακ.Θ...../2002), η οποία κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή με την υπ' αριθμ. πρωτ.....-/.....-13 γνωστοποίηση της ΔΟΥ και την αποστολή της υπ' αριθμ.....-/.....-2017 ειδικής πρόσκλησης οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών της ΔΟΥ, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με τις δύο συγκληρονόμους της την υπ' αρ.-/.....-

2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016 του κληρονομούμενου του, βάσει της οποίας αναπροσάρμοσε τη δηλωθείσα φορολογητέα αξία του ποσοστού 27,5% της υπ'αρ..... μετοχής του ΟΑΣΘ μετά των δικαιωμάτων του συνεταιρισμού «Ηρακλής». Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ'αρ...../.....-2017 διορθωτική - ανακλητική δήλωση, με την οποία ανακαλεί την υπ' αριθμ./2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στα πλαίσια του ν. 4446/2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ./.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ.1 του Ν.2961/2001, καθώς τροποποιητική δήλωση μπορεί να υποβληθεί μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 χωρίς να παρασχεθεί στην προσφεύγουσα το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, που αφορά κάθε περίπτωση διοικητικής ενέργειας ή μέτρου που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων της.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.3 του Ν. 4174/2013 όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της υπ' αρ.395/31-10-2017 δήλωσης φόρου κληρονομιάς *«Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης»*.

Επειδή, το δικαίωμα του δημοσίου να προβεί σε έλεγχο ανακριβούς δήλωσης φόρου κληρονομιάς παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα ετών από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση (άρ.102 παρ.1 του Ν.2961/2001).

Επειδή, στο άρθρο 57 παρ.1 του Ν. 4446/2016 – ΟΙΚΕΙΟΘΕΛΗΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΠΛΗ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ - προβλέπεται ότι: *«φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη*

δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις «25-11-2017» να υποβάλλουν αρχικές τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή».

Επειδή, με το άρθρο 58 παρ.1 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση της Βουλής σχετικά με την ψήφιση του Ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, «σκοπός του προτεινόμενου νομοθετήματος είναι ένα πρόγραμμα οικειοθελούς γνωστοποίησης το οποίο μπορεί να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, να συμβάλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων και να δώσει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να συμπεριλάβουν τα πραγματικά τους εισοδήματα στη δήλωση περιουσιολογίου.... Προς τούτο τα οφέλη του φορολογούμενου έγκεινται στη δυνατότητα αποδοχής κάθε είδους φορολογικών δηλώσεων και στις σημαντικές μειώσεις πρόσθετων φόρων». Περαιτέρω, στο άρθρο 57 της ως άνω έκθεσης αναφέρεται ότι «... δίνεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλλουν μέχρι 31-5-2017 μη υποβληθείσες ή ανακριβώς υποβληθείσες ή ελλιπώς υποβληθείσες δηλώσεις... Από τη ρύθμιση καταλαμβάνονται δηλώσεις που αφορούν φόρο, τέλος ή εισφορά που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., ανεξαρτήτως αν έχει παρέλθει παραγραφή της σχετικής υποχρέωσης».

Επειδή, 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 (Πολ 1115/2017).**

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τον Κ.Φ.Δ. καθορίστηκε η διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου. Περαιτέρω, στο άρθρο 30 ορίστηκε το είδος των πράξεων προσδιορισμού φόρου που εκδίδει η φορολογική διοίκηση. Μεταξύ αυτών, στο άρθρο 32 παρ.2 του Ν. 4174/2013 ορίστηκε ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ακόμη, στο άρθρο 34 του ίδιου ως άνω νόμου ορίστηκε ότι «η

φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η «η φορολογική διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, με το Ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, στο άρθρο 57 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στην Πολ. 1009/2017 - οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016- Β' ΜΕΡΟΣ, παρ. ΙΙΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ορίζεται ότι: «Β) Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 57 ρυθμίζεται και η υποβολή δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών) δηλώσεων 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».

Επειδή, στην περίπτωση μας εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατ' επιταγή της Πολ. 1009/2017 για τη συγκεκριμένη φορολογία και όχι κατόπιν ελέγχου. Ως εκ τούτου, παρέλκει η κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28, καθώς τα

ποσά της προσβαλλόμενης πράξης προέκυψαν μετά από εκκαθάριση σε υποβληθείσα δήλωση της προσφεύγουσας

Επειδή, από τα προαναφερθέντα γίνεται σαφές ότι η κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 προβλέπεται μόνο στην περίπτωση ελέγχου προηγούμενης πράξης άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ως ειδικότερος κατисχύει έναντι οποιουδήποτε άλλου νόμου που προσδιορίζει τη διοικητική διαδικασία (Ν.2690/1999).

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 & 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, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις φορολογικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις.

Επειδή, η υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του Ν.4446/2016 είναι δυνητική και όχι υποχρεωτική.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-/.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος φόρος	14.356,51 €
---------------------	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.