



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 13.09.2019
Αριθμός Απόφασης: 1955

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 από **15.04.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: **1.**, με **Α.Φ.Μ.** και **2.**, με **Α.Φ.Μ.**, κατά 1. της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς της με αρ./14.12.2018 εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς και 2. της με αρ. πρωτ./29.03.2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς επί της υπ' αρ. .../11.02.2019 αίτησης των προσφευγόντων για την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς, καθώς και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **15.04.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: **1.**, με **Α.Φ.Μ.** και **2.**, με **Α.Φ.Μ.**, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της, στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, απερρίφθη σιωπηρώς η με αρ./14.12.2018 εκπρόθεσμη δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ .../2013), των προσφευγόντων - Α.Φ.Μ. και - Α.Φ.Μ., κληρονόμων εκ διαθήκης του αποβιώσαντος στις 21.12.2013 Στην εν λόγω δήλωση συμπεριλήφθηκαν ως παθητικό της κληρονομιάς ποσό οφειλόμενο από δανειακή σύμβαση της τράπεζας HSBC με αρ. συνολικού ύψους 1.553.977,63 € και οφειλές από νοσήλεια του θανόντος στο Ιατρικό Διαβαλκανικό Θεσσαλονίκης συνολικού ύψους 39.551,87 €.
- Με την με αρ. πρωτ./29.03.2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, απερρίφθη η υπ' αρ. πρωτ. .../11.02.2019 αίτηση των προσφευγόντων για την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι πάσχουν από πλημμελή αιτιολογία, καθώς δε λαμβάνουν υπόψη τα άρθρα 65 και 69 παρ. 4 του Ν. 2961/2001, τα οποία προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς έως την επίδοση των πράξεων, καθώς και τη δυνατότητα διόρθωσης των ήδη υποβληθεισών δηλώσεων, έως την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 73 παρ. 2 του ως άνω νόμου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δύναται να καλεί το φορολογούμενο για διευκρινήσεις, καθώς και προσκόμιση στοιχείων. Επομένως πλημμελώς θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η υπ' αρ./14.12.2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς, αν και υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου και του υπ' αρ .../21.11.2018 σημειώματος διαπιστώσεων-κλήσης προς ακρόαση, υποβλήθηκε εκπροθέσμως. Σε κάθε δε περίπτωση, το παθητικό πρέπει να ληφθεί υπόψη, για τον προσδιορισμό της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, κατά δέσμια αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, ακόμη και ως περιεχόμενο υποβληθέντος υπομνήματος σε απάντηση στην ως άνω κλήση προς ακρόαση, ενώ σε κάθε περίπτωση το άρθρο 18 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλέπει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με απώτατο χρονικό όριο την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης,

Επειδή, στο αρ. 21 παρ. 1 Α' του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουν:

Α) τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά τον χρόνο θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται: α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση (...)

Δ) τα χρέη από νοσήλια που ανάγονται στους τελευταίους έξι μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά τον χρόνο θανάτου αυτού».

Επειδή, στο αρ. 67 περ. ε' του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο παρέχεται δωρεάν από την υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου τα ακόλουθα: (...) ε) τα χρέη και βάρη της κληρονομίας. (...)».

Επειδή, στο αρ. 21 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, στο αρ. 19 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του Ν. 4512/2018 ορίζεται 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...

3α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης...».

Επειδή, στο άρθρο 397 του Ν. 4512/2018, ορίζεται ότι: «... 2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. (...).».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018, προκύπτει ότι το ως άνω άρθρο, το οποίο τροποποιεί τα αρ. 18 και 19 του Ν. 4174/2013 καθίσταται δυνατή η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Θεσπίζεται ωστόσο διάκριση μεταξύ των επιβαλλόμενων κυρώσεων, ήτοι α) για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., επιβάλλονται οι κυρώσεις για την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ο τόκος του άρθρου 53 του ίδιου Νόμου και β) για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση

εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εάν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού πρόστιμο των άρθρων 58 παρ. 2, 58 Α παρ. 2 ή 59 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση. Η ανωτέρω διάκριση, μεταξύ των επιβαλλόμενων κυρώσεων, παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη με αρ. 13 της Γνωμοδότησης του ΝΣΚ 14/2016, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Δ.Δ.Ε., η υποχρεωτικότητα, με την οποία συνοδεύεται η υποβολή της δήλωσης στην παρ. 1 του άρθρου 19, άγει στο προφανές ερμηνευτικό συμπέρασμα ότι, στην εν λόγω περίπτωση, πρόκειται περί τροποποιητικής δηλώσεως, της οποίας η λειτουργία, αντιστοιχεί στην αναφερθείσα συμπληρωματική δήλωση, ήτοι αποβλέπει στην επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων του δηλούντος.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη με αρ. 14 της ως άνω Γνωμοδότησης, στην παρ. 3 του αρ. 19 του Κ.Φ.Δ., όπως άλλωστε και στην παράγραφο 18§1, εδάφιο δεύτερο του ίδιου Κώδικα, ορίζεται ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική 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 δηλώσεως με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δηλώσεως. Η ρύθμιση αυτή συνάδει μόνο προς τη λειτουργία της τροποποιητικής δηλώσεως, ως ανακλητικής ταύτης, αφού θέτει όρια στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μειώσει τις ήδη δηλωθείσες φορολογικές του υποχρεώσεις.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1

έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 1 της ΠΟΛ 1064/2017, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες εγκαταστάθηκαν κληρονόμοι του αποβιώσαντος την 21/12/2013, ..., με Α.Φ.Μ. ... με την υπ' αρ. .../11-04-2013 δημόσια διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αρ. .../10-01-2014 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσ/νίκης και συνέχεια υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς τις υπ' αριθμό/28-04-2014, .../06-05-2014, .../16-05- 2014, .../16-05-2014, .../16-05-2014 και .../27-05-2014 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες συμπεριλήφθηκε μόνον το ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας. Μετά την κοινοποίηση, του υπ' αρ./21-11-2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και του υπ' αρ. .../21-11-2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (στο πλαίσιο ελέγχου, βάσει της υπ' αρ./09.07.2018 εντολής του Προϊσταμένου της), υπέβαλαν το από 14.12.2018 υπόμνημα, με στοιχεία που αφορούσαν κληρονομικά χρέη του θανόντος προκειμένου να εκπέσουν της κληρονομικής τους μερίδας, καθώς και την υπ' αρ. .../14-12-2018 συμπληρωματική-τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς που αφορούσε μόνο το παθητικό της κληρονομιάς. Ακολούθως συντάχθηκε από τη Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η από 17.01.2019 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς και εκδόθηκε η υπ' αρ. .../23.01.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία επιβλήθηκε στη πρώτη προσφεύγουσα φόρος συνολικού ύψους 58.100,72 € (κατά της οποίας ασκήθηκε η με αρ. πρωτ. .../27.02.2019 ενδικοφανής προσφυγή,

επί της οποίας, εξεδόθη η υπ' αρ. 1648/26.06.2019 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας) και η υπ' αρ. .../23.01.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία επιβλήθηκε στο δεύτερο προσφεύγοντα φόρος συνολικού ύψους 59.117,37 € (κατά της οποίας ασκήθηκε η με αρ. πρωτ. .../27.02.2019 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας, εξεδόθη η υπ' αρ. 1647/26.06.2019 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας).

Επειδή, η υπ' αρ. .../14-12-2018 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς των προσφευγόντων, υποβλήθηκε, προκειμένου να μειώσει (δια του παθητικού) τις ήδη δηλωθείσες φορολογικές υποχρεώσεις τους, εκπροθέσμως, ήτοι μετά την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου. Ως εκ τούτου, η ως άνω εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δε δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου ούτε να παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα στην παρούσα διαδικασία.

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι πράξεις της Διοίκησης που εμμένουν σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικουμένου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, οι πράξεις αυτές είναι απλές επιβεβαιωτικές πράξεις της προηγούμενης άρνησης της Διοίκησης, ρητής ή σιωπηρής, οπότε η προσβολή τους με προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου δεν δημιουργεί διοικητική διαφορά ουσίας και η σχετική προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη (βλ. Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκουλα 1996, σελ 403, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΣτΕ 198/2010, ΔιοικΕφΑθ 1243/2009, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, 3562/1990, 2203/1987, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ./29.03.2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επί της υπ' αρ. πρωτ. .../11.02.2019 αίτησης των προσφευγόντων για την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι **επιβεβαιωτικού χαρακτήρα**, καθώς

με αυτή η Διοίκηση εμμένει σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει το συγκεκριμένο αίτημα των φορολογούμενων, καθώς κατά την 14.03.2019, με την πάροδο απράκτου του τριμήνου από την υποβολή της υπ' αρ./14.12.2018 δήλωσης φόρου κληρονομιάς στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, απερρίφθη ήδη αυτή σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ως εκ τούτου, δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς **στερείται εκτελεστότητας**, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος των προσφευγόντων διαφοροποιώντας τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, για τον λόγο αυτό, ως προς το σκέλος αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15.04.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: **1.**, με **Α.Φ.Μ.** και **2.**, με **Α.Φ.Μ.**, α) ως απαράδεκτης, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αρ. πρωτ./29.03.2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και β) ως αβάσιμης, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της με αρ./14.12.2018 εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.