



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30/12/2019

Αριθμός απόφασης 3729

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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)», όπως αναριθμήθηκε , τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 8/8/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /12-07-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /12-07-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8/8/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αρ. πρωτ./12-07-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ. αρ. 1007/26-3-2019 απόφασης της ΔΕΔ, η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε νέα εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν 2961/2001 από την οποία προέκυψε ποσό διαγραφής φόρου 25.913,68 € και ποσό για καταβολή 61.44€. (πρόστιμο του άρθρου 4 του ν 2523/1997) .

Σύντομο ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 22/5/2008 την υπ. αρ./2008 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς ,**ως κληρονόμος της αποβιώσας την 22/7/2007** και δήλωσε κληρονομητέα περιουσία 6.842.291,38€ όπου προέκυψε αναλογών φόρος 2.701.816,55€ **ο οποίος βεβαιώθηκε με ΑΧΚ**/26-11-2008 **Δ.Ο.Υ ΣΤΥΛΙΔΑΣ**.

Στις 7/6/2018 η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αρ. πρωτ. αίτηση, με την οποία επικαλέστηκε την διάταξη του άρθρου 33 του ν 2961/2001 διότι **πέντε κληρονομιαία στοιχεία** που είχε δηλώσει με την αρχική της δήλωση, είχαν προέλθει από διαδοχικές κληρονομικές μεταβιβάσεις, καθόσον την 1/8/2006 απεβίωσε η και κληρονομήθηκε από την αδελφή της, σύμφωνα με την με αριθμό δήλωση φόρου κληρονομιάς/2007 (Θ-/2006) και στην συνέχεια η απεβίωσε στις 22/7/2007 και στην κληρονομιά εισήλθε η προσφεύγουσα.

Στις 7/6/2018 η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ. αρ. τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν 2961/2001 για τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στην κυριότητα της με δεύτερη κληρονομική διαδοχή που έλαβε χώρα εντός έτους , η πρώτη με την υπ. αρ./2007 (...../2006) δήλωση φόρου κληρονομιάς και η δεύτερη με την υπ. αρ./2008 (...../2007), ήτοι:

- 1) Το 1/2 εξ αδιαίρετου οικοδομής ευρισκόμενης στην ΑΙΓΙΝΑ, αντικειμενικής αξίας 61.119,94€.
- 2) 13.608 μετοχών της, αξίας 26,64 € εκάστη.
- 3) 17.500 μετοχές της, αξίας 45,10 € εκάστη
- 4) 26.368 μετοχές της, αξίας 94,10 € εκάστη.
- 5) 2.318 μετοχές της, αξίας 26,05 ευρώ εκάστη
- 6) Επί πλέον αιτήθηκε να αναγνωριστεί και να εκπέσει από την αξία της κληρονομικής της μερίδας παθητικό 265.000,00€ που αφορά αμοιβές και έξοδα στην δικηγορική εταιρεία για την επιμέλεια δημοσίευσης διαθήκης και σύνταξης της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ με την υπ. αρ. πρωτ./1-11-2018 απάντησή της, γνώρισε στην προσφεύγουσα, ότι το άρθρο 33 του ν 2961/2001 έχει καταργηθεί με το άρθρο 44 του ν 3634/2008 , και για την αναγνώριση παθητικού σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν 2961/2001 πρέπει να προσκομισθούν πρωτότυπα αποδεικτικά στοιχεία .

Κατά της ως άνω αρνητικής απάντησης άσκησε την με αρ. πρωτ./28-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ. αρ. 1007/26-3-2019 απόφαση της ΔΕΔ με την οποία ορίστηκε νέα εκκαθάριση φόρου σύμφωνα το άρθρο 33 του ν 2961/2001.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε νέα εκκαθάριση φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με τα οριζόμενα της απόφασης της ΔΕΔ , για εφαρμογή των ειδικών διατάξεων του άρθρου 33 του ν 2961/ 2001 και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Η μείωση του φόρου κληρονομιάς από το ποσό των 2.701.816,55 € κατά το ποσό των 25.913,68€ είναι εσφαλμένη αόριστη και ανατιολόγητη. Η πραγματική μείωση του αναλογούντος φόρου κατά τα 5/10 ανέρχεται στο ποσό των 357.199,97 € και προσδιορίζεται ως εξής :

A) Για φορολογητέα αξία 6.842.291,98 € αναλογεί φόρος 2.701.816,55€

B) Για φορολογητέα αξία 3.754.499,76€ (διαδοχικής φορολόγησης εντός του πρώτου έτους ως τα 5 περιουσιακά στοιχεία της συμπληρωματικής δήλωσης) αναλογεί φόρος με αναγωγή 714.399,95€

Γ) Η μείωση του φόρου για την δεύτερη διαδοχική κληρονομιά σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν 2961/2001 κατά τα 5/10 ήτοι $714.399,95 \times 5/10 = 357.199,97$ και όχι 25.913,68€

2.Επιφυλάσσεται για την έκπτωση του παθητικού της κληρονομιάς και την εκχώρηση-μεταβίβαση κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων στο Ελληνικό Δημόσιο για την εξόφληση του οφειλομένου φόρου κληρονομιάς .

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού σε εφαρμογή της υπ' αρ. 1007/26-03-2019 απόφασης της Δ.Ε.Δ. διενήργησε εκκαθάριση και εξέδωσε νέα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη (εκκαθάρισης) δεν εκδόθηκε μετά από έλεγχο αλλά μετά από απόφαση της Δ.Ε.Δ., αυτή δεν εμπίπτει στον εννοιολογικό προσδιορισμό των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή):

«Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

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, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές διαφορές ουσίας, που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή, η εκτελεστότητα 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. Το χαρακτηριστικό αυτό της διοικητικής πράξης είναι συνέπεια του ότι με αυτή θεσπίζεται μονομερώς ένας κανόνας δικαίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, κατά τα λοιπά, η Ενδικοφανής Προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών (ΣτΕ 577/2004, ΣτΕ 3785/2006, 3693/2008, ΣτΕ 835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 41. Πληρωμή φόρου, του ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι:

«4. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί.....».

Επειδή η προβλεπόμενη στο άρθρο 41 παρ.4 του Κ.Φ.Δ. πράξη εκκαθάρισης η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση σχετικής οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, εν προκειμένω της απόφασης της Δ.Ε.Δ., δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της απόφασης της Δ.Ε.Δ. (εκτελεστή πράξη), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικώς η σχετική φορολογική διαφορά.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη πράξη εκ παραδρομής από την Δ.Ο.Υ. ανεγράφη ότι: « Σε περίπτωση αμφισβήτησης της παρούσας πράξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα ημερών (30) από την κοινοποίηση ή την επίδοση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης.».

Επειδή η αμφισβήτηση της γενόμενης εκκαθάρισης ανάγεται στο στάδιο είσπραξης των οφειλόμενων χρεών και προσβάλλεται με άσκηση ανακοπής του άρθρου 217 και επόμενα του Κ.Διοικ.Δικ. (πρβλ 1249/2016 Δ.ΕΦ.Θεσσαλονίκης).

Επειδή εν προκειμένω η υπ' αριθμ./12-07-2019 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1007/26-03-2019 Απόφασης της Δ.Ε.Δ., δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου προσβαλλόμενη κατά την προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ανάγεται στο στάδιο είσπραξης, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη από 8/8/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../12-07-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ, ως απαράδεκτης .

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 .