



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Καλλιθέα 26.04.2022
αριθμός απόφασης 1348

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 526

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 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της συζ., το γένος με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της από 15.11.2021 με αριθ./2021 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της θανούσης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την από 29.12.2021 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της συζ., το γένος, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υποβολή της υπ' αριθ./2021 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς της προσφεύγουσας προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διενεργήθηκε νέα εκκαθάριση στα πλαίσια της οποίας ο εν λόγω Προϊστάμενος εξέδωσε την με αριθ./2015 απόφασή του, σύμφωνα με την οποία αποφάσισε την διαγραφή του ποσού των 33.572,20 ευρώ λόγω μεταβολής της κληρονομικής μερίδας αυτής. Η εν λόγω μεταβολή προέκυψε με την έκδοση του υπ' αριθ./2021 πιστοποιητικού κληρονομητηρίου του Ειρηνοδικείου με τη λήξη της επιδικίας που είχε προκύψει από την αμφισβήτηση του κληρονομικού δικαιώματος της προσφεύγουσας.

Ιστορικό

Δυνάμει της από 06.05.2015 ιδιόγραφης διαθήκης της αποβιώσας την 18.11.2015 του, η οποία δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθ./2015 πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, η προσφεύγουσα κατέστη, μεταξύ άλλων, κληρονόμος επί περιουσιακών στοιχείων της θανούσας.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ./2016 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2015) προκειμένου να δηλώσει την κληρονομιάς περιουσία, κατόπιν αυτού προέκυψε ο αναλογών φόρος ο οποίος επρόκειτο να καταβληθεί σε δώδεκα διμηνιαίες δόσεις και στη συνέχεια συντάχθηκε η με αριθ./2016 πράξη αποδοχής κληρονομιάς. Στη συνέχεια, η ίδια και λοιποί συγκληρονόμοι υπέβαλαν σχετικό αίτημα και η ως άνω διαθήκη κηρύχθηκε κύρια με την υπ' αριθ./2017 πράξη του Ειρηνοδίκη και αιτήθηκαν την έκδοση κληρονομητηρίου, η οποία ορίστηκε να συζητηθεί την 10.03.2017. Ωστόσο, το κληρονομικό δικαίωμα της προσφεύγουσας αμφισβητήθηκε από τον του ο οποίος άσκησε παρέμβαση με την οποία ζητούσε την απόρριψη της αίτησης για έκδοση κληρονομητηρίου. Παράλληλα, ο του και ο του άσκησαν ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου την από 17.02.2016 αγωγή τους με την οποία ζητούσαν να αναγνωρισθεί η ακυρότητα στο σύνολο της διαθήκης της του και να αναγνωριστούν οι ανωτέρω, ως πρώτα ξαδέλφια της εν λόγω αποβιώσας, εξ αδιαθέτου κληρονόμοι της στην τρίτη τάξη και σε ποσοστό 2/18 ο καθένας εξ αδιαθέτου σε όλη την κληρονομιάς περιουσία.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα με την υποβολή της αριθ./2017 τροποποιητικής δήλωσης αιτήθηκε «τη μετάθεση του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης έως τη λήξη της επιδικίας α) εις ότι αφορά το χρηματικό ποσό με βάση το άρθρο 7 περ. γ του ν.2961/2001 καθώς το ποσό δεν έχει περιέλθει στη νομή της κληρονόμου και το δικαίωμα κατέστη επίδικο, σύμφωνα με τα επισυναπτόμενα στην παρούσα έγγραφα και β) εις ότι αφορά τα ακίνητα με βάση το άρθρο 8 περίπτωση α, του ν.2961/2001 καθώς το δικαίωμα κατέστη επίδικο, μετά το θάνατο της κληρονομούμενης, σύμφωνα με τα επισυναπτόμενα στην παρούσα μου έγγραφα και η κληρονόμος λόγω του απρόσδοτου των αντικειμένων αδυνατεί να καταβάλλει το φόρο». Το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας απορρίφθηκε σιωπηρά από τον αρμόδιο Προϊστάμενο και κατόπιν αυτού άσκησε την με αριθ. πρωτ./05.05.2017 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας η οποία επίσης απορρίφθηκε σιωπηρά. Κατά της σιωπηρής αυτής απόρριψης, η προσφεύγουσα κατέθεσε την/2017 προσφυγή ενώπιον του

Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία απορρίφθηκε με την αριθ./2021 απόφαση του 16^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Όσον αφορά το θέμα της αμφισβήτησης του κληρονομικού δικαιώματος της προσφεύγουσας, το Πολυμελές Πρωτοδικείο με την έκδοση της αριθ./2018 απόφασής του απέρριψε την από 17.02.2016 αγωγή στο σύνολό της, στη συνέχεια οι αντίδικοι άσκησαν την υπ' αριθ./2019 έφεση ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ./2019 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου, η οποία απέρριψε την υπό κρίση έφεση. Κατά της τελευταίας απόφασης του Εφετείου ασκήθηκε η από 13.11.2019 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Αρείου Πάγου και εκδόθηκε η υπ' αριθ./2021 απορριπτική απόφαση αυτού.

Κατόπιν των ανωτέρω, συζητήθηκε η αίτηση της προσφεύγουσας για έκδοση κληρονομητηρίου και το Ειρηνοδικείο εξέδωσε το υπ' αριθ./2021 Πιστοποιητικό Κληρονομητηρίου σύμφωνα με το οποίο το χρηματικό ποσό που κληρονόμησε η ίδια ανέρχεται σε ενενήντα χιλιάδες ευρώ (90.000,00€) αντί του ποσού των εκατόν ενενήντα χιλιάδων ευρώ (190.000,00€) που είχε δηλώσει στην με αριθ./2016 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα στις 31.08.2021 υπέβαλε την αριθ./2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία τροποποίησε στο ποσό των 90.000,00 ευρώ το αρχικώς δηλωθέν εκ μέρους της ως κληρονομηθέν χρηματικό ποσό ύψους 190.000,00 ευρώ. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προέβη σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το ως άνω κληρονομητήριο και εξέδωσε την αρ./2021 απόφασή του με την οποία διέγραψε το ποσό των 33.572,20 ευρώ (ΑΒΚΤ/2021 ΑΦΕΚ) από το αρχικώς βεβαιωθέν ποσό (97.994,80 ευρώ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την διαγραφή των προσαυξήσεων ποσού 23.097,23 ευρώ που της έχουν καταλογιστεί καθώς η επαχθείσα σε αυτήν κληρονομιάς, ως εκ διαθήκης κληρονόμου της κληρονομούμενης μειώθηκε κατά το ποσό των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000,00€), προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

➤ Μέχρι σήμερα δεν έχει περιέλθει στην νομή και κατοχή της οιαδήποτε κινητή ή ακίνητη περιουσία από την ως άνω κληρονομιά. Η ίδια υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου με αίτημα την μετάθεση του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης έως τη λήξη της επιδικίας σε ότι αφορά α)το χρηματικό ποσό με βάση το άρθρο 7 περ. γ του ν.2961/2001 καθώς το ποσό δεν έχει περιέλθει στη νομή της και το δικαίωμα κατέστη επίδικο και β)τα ακίνητα με βάσει το άρθρο 8 περ. α του ίδιου ως άνω νόμου, καθώς το δικαίωμα κατέστη επίδικο, μετά το θάνατο της κληρονομούμενης και λόγω του απρόσοδου των αντικειμένων αδυνατεί να καταβάλει το φόρο.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ.1 ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα 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 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, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας συνάγεται ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (προβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης κ.α.), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πράξη η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κ.Διοικ.Δικ., διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νόμιμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την τελευταία (ή σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής τον κύριο φόρο που έχει καταλογισθεί με την αντίστοιχη πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του Κ. Διοικ. Δικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη εκκαθάριση του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 ορίζεται ότι: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή, κατόπιν έκδοσης από το Ειρηνοδικείο του με αριθ. /2021 Πιστοποιητικού Κληρονομητηρίου, και σύμφωνα με αυτό το χρηματικό ποσό που κληρονόμησε η προσφεύγουσα ανέρχεται σε ενενήντα χιλιάδες ευρώ (90.000,00€) αντί του ποσού των εκατόν ενενήντα χιλιάδων ευρώ (190.000,00€) που είχε δηλώσει με την αριθ. /2016 υποβληθείσα αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, κατόπιν έκδοσης του ως άνω κληρονομητηρίου η προσφεύγουσα στις 31.08.2021 υπέβαλε προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών την αριθ. /2021 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία τροποποίησε το αρχικώς δηλωθέν, το 2016 κληρονομηθέν χρηματικό ποσό ύψους 190.000,00 ευρώ στο ποσό των 90.000,00 ευρώ.

Επειδή, στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών εξέδωσε την αρ. /2021 απόφασή του για διαγραφή του ποσού των 33.572,20 ευρώ (ΑΒΚΤ /2021 ΑΦΕΚ) από την αρχική βεβαίωση του φόρου κληρονομιάς, που είχε λάβει χώρα το 2016, κατόπιν υποβολής της αρχικής δήλωσής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή αιτείται την διαγραφή των προσαυξήσεων, ποσού 23.097,23 ευρώ που αντιστοιχούν στην υπόλοιπη εναπομείνουσα οφειλή (μετά τη διαγραφή του ποσού των 33.572,20 € βάσει ΑΦΕΚ).

Επειδή, το ως άνω ποσό που διεγράφη, μείωσε την από 05.10.2016 βεβαίωση φόρου κληρονομιάς (βάσει της αρχικής της δήλωσης /2016). Ήτοι: αρχική βεβαίωση 97.994,80 € μείον (διαγραφή) 33.572,20 € = 63.486,12 € εναπομείναν υπόλοιπο για καταβολή, σε δώδεκα διμηνιαίες δόσεις, με ημερομηνία λήξης της πρώτης 30.11.2016 και της τελευταίας 28.09.2018.

Επειδή, το ποσό του φόρου δεν κατεβλήθη από την προσφεύγουσα εντός των νόμιμων προθεσμιών, προέκυψαν νομίμως κατ' άρθρο 53 του ν.4174/2013 τόκοι, τους οποίους υποχρεούται να καταβάλλει (τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής).

Επειδή, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης εκκαθάρισης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν του κληρονομητηρίου που εκδόθηκε από το Ειρηνοδικείο είναι απαράδεκτη, δεδομένου ότι αυτή δεν αποτελεί πράξη προσδιορισμού φόρου, αλλά προσδιορίζει (μειώνει) την οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει αυτού.

Επειδή, το ανωτέρω αίτημα ανάγεται στο στάδιο της πληρωμής του χρέους προς το Δημόσιο και ως τέτοιο δημιουργεί διαφορά κατά την διοικητική εκτέλεση για την οποία προβλέπεται η άσκηση ανακοπής.

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή, καθώς η εκ τούτης αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης. Ως εκ τούτου είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της συζ., το γένος με Α.Φ.Μ., κατοίκου ως απaráδεκτης.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.