



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/10/2023

Αριθμός απόφασης: 918

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 260/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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 κατάθεσης 26/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 5097 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της κοινοποίησης δια του από 29/05/2023 email της πράξης προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ 2023 της αποβιώσας, ΑΦΜ, της υπ' αριθ. ειδοποίησης/30-04-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 της Α.Α.Δ.Ε. έτους 2023 (αρ. δήλωσης) εκδοθείσας για την αποβιώσασα, ΑΦΜ και κατά κάθε άλλης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δια της οποίας τον έχουν συσχετίσει με την αποδιδόμενη ιδιότητα του κληρονόμου αυτής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 5097 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/30-04-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 της Α.Α.Δ.Ε. έτους 2022 (αρ. δήλωσης), η οποία εκδόθηκε για την αποβιώσασα στις 30/04/2023, του, ΑΦΜ, επιβλήθηκε σε βάρος της ΕΝ.Φ.Ι.Α. συνολικού ποσού 5.398,15 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και κάθε άλλης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της εν λόγω φορολογουμένης, δια της οποίας τον έχουν συσχετίσει με την αποδιδόμενη ιδιότητα κληρονόμου αυτής, ισχυριζόμενος ότι ουδέποτε κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ιδιότητά του ως κληρονόμου αυτής, ούτε τυγχάνει πλησιέστερος συγγενής της. Δεν είναι κληρονόμος της ακίνητης περιουσίας της, που φέρει τα ανωτέρω φορολογικά βάρη. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη συνημμένη υπ' αριθ./05.11.2016 δημόσια διαθήκη ενώπιον της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ./03.05.2018 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, η του κατέλιπε ένα μικρό μόνο ποσοστό 1/3 επί του 50% της εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτησίας της δύο γραφείων στον οπίσθιο χώρο του 2^{ου} ορόφου του Μεγάρου

επί της οδού, ενώ τα υπόλοιπα 2/3 επί των εν λόγω γραφείων τα κατέλιπε στα ξαδέλφια του και Την υπόλοιπη ακίνητη περιουσία της στο Μέγαρο την κατέλιπε, βάσει της από 05.11.2016 ιδióγραφης διαθήκης της, που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ./04.05.2018 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, σε ίδρυμα με πρόεδρο και διοικητή τον εκτελεστή των διαθηκών Αμφότερες οι ανωτέρω διαθήκες προσβλήθηκαν δικαστικά από τους αναφερόμενους στην υπ' αριθ./2021 οριστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης διαδίκους και κατόπιν άσκησης εφέσεων ενώπιον του Εφετείου Θεσσαλονίκης κατά της ανωτέρω απόφασης, οι οποίες συνεκδικάσθηκαν στις 09.12.2022, εκκρεμεί η έκδοση απόφασης.

Επειδή, στο άρθρο 1710 του Α.Κ., ορίζεται ότι: *«Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά.»*

Επειδή, στο άρθρο 1711 του αστικού κώδικα, ορίζεται ότι: *«... Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.»*

Επειδή, στο άρθρο 1712 του αστικού κώδικα, ορίζεται ότι: *«Ο κληρονομούμενος μπορεί να εγκαταστήσει κληρονόμο με μονομερή διάταξη αιτία θανάτου (διαθήκη, διάταξη τελευταίας βούλησης).»*

Επειδή, στο άρθρο 1846 του αστικού κώδικα, ορίζεται ότι: *«Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198.»*

Επειδή, στο άρθρο 1885 του αστικού κώδικα, ορίζεται ότι: *«Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.»*

Επειδή, στο άρθρο 2017 του Α.Κ., ορίζεται ότι: *«Ο διαθέτης μπορεί να ορίσει στη διαθήκη εκτελεστές ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Μπορεί ακόμη να αναθέσει στον εκτελεστή να ορίσει συνεκτελεστές ή διαδόχους του.»*

Επειδή, στο άρθρο 2020 του αστικού κώδικα, ορίζεται ότι: *«Έργο του εκτελεστή είναι η εκτέλεση των διατάξεων της διαθήκης. Ο εκτελεστής έχει δικαίωμα να επιχειρήσει κάθε πράξη την οποία ρητά επέτρεψε ο διαθέτης ή είναι απαραίτητη για την εκτέλεση των διατάξεων του. Με τους ίδιους όρους έχει δικαίωμα να διαχειρίζεται την κληρονομία είτε ολόκληρη, είτε κατά ένα μέρος της.»*

Επειδή, στο άρθρο 2025 του αστικού κώδικα, ορίζεται ότι: « Ο κληρονόμος ασκεί τις αξιώσεις της κληρονομίας. Ο εκτελεστής της διαθήκης ασκεί τις αξιώσεις της κληρονομίας και ενάγεται για τις αξιώσεις κατά της κληρονομίας εφόσον έχει τη διαχείριση της κληρονομίας ή των σχετικών αξιώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι:

«1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται: α) με τον κύριο φόρο επί του κάθε ακινήτου και την προσαύξηση επί αυτού σύμφωνα με την Ενότητα Ε' του άρθρου 4, εάν υποκείμενο του φόρου είναι φυσικό πρόσωπο, και β) με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στον φόρο, εάν υποκείμενο του φόρου είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. ...»

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: « 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και: ... δ) Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομίας για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί. ...»

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, η αποβιώσασα του με ΑΦΜ, με την από 05.11.2016 ιδιόγραφη διαθήκη της, η οποία δημοσιεύτηκε νόμιμα με το υπ' αριθμ./04.05.2018 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, και η οποία τελεί κατά βούληση της σε απόλυτη συνάφεια και συνέχεια με την υπ' αριθμ. / 05.11.2016 δημόσια διαθήκη που συντάχθηκε ενώπιον της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, και δημοσιεύτηκε νόμιμα με το υπ' αριθμ. /03.05.2018 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, διόρισε ως αποκλειστικό εκτελεστή αμφοτέρων των διαθηκών, τον δικηγόρο, του με ΑΦΜ, τον οποίο παράλληλα όρισε ως διαχειριστή της κληρονομιαίας περιουσίας της, όπως αυτή περιγράφεται στα κείμενα των ως άνω διαθηκών.

Επειδή από το ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS-Υποσύστημα Μητρώου-Σχέσεις φορολογουμένου προκύπτει ότι με την με αριθμό/17.09.2021 δήλωση βεβαίωσης- μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου, ο ως άνω του με ΑΦΜ έχει δηλωθεί ως εκτελεστής διαθήκης, της αποβιωσάσης του, με ΑΦΜ, ενώ ο προσφεύγων ως κληρονόμος αυτής, δυνάμει της υπ' αριθμό/2016 δημόσιας διαθήκης που συντάχθηκε ενώπιον της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Ελένης Ζαφειρίου, και δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθμ./03.05.2018 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή κατά συνέπεια και σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4223/2013 (ΕΝΦΙΑ) υπόχρεος εν προκειμένω εκ του νόμου καθίσταται ο ορισθείς, ως εκτελεστής των ως άνω διαθηκών, του με ΑΦΜ και όχι ο προσφεύγων. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του ότι δε βαρύνεται για την πληρωμή του ΕΝΦΙΑ 2023 ποσού 5.398,15 € που αφορά στο σύνολο της κληρονομιαίας ακίνητης περιουσίας της αποβιωσάσης, του με ΑΦΜ, γίνεται δεκτός.

Επειδή ωστόσο το αίτημα του προσφεύγοντα για ακύρωση της υπ' αριθ. ειδοποίησης/30-04-2023 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 της Α.Α.Δ.Ε. έτους 2023 (αρ. δήλωσης) προβάλλεται χωρίς νομικό έρεισμα και ως εκ τούτου δεν γίνεται αποδεκτό διότι η ανωτέρω πράξη δεν προσδιορίζει φορολογική υποχρέωση σε βάρος του.

Επειδή ο προσφεύγων ζητά περαιτέρω την ακύρωση της κοινοποίησης της πράξης προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ 2023 της αποβιωσάσης, ΑΦΜ, ωστόσο το εν λόγω αίτημα προβάλλεται αλυσιτελώς και ως εκ τούτου απορριπτέο, καθώς όπως έχει κριθεί η έλλειψη ή οι πλημμέλειες περί την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων δεν άγουν σε ακυρότητα των τελευταίων, παρά μόνο εμποδίζουν την έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής (βλ. ΣΤΕ 4868/2013, 867/2010, 465/2007, 1425/2000, 2579/1998).

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 63 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης....»

Επειδή, στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, είναι απαράδεκτη η προσφυγή όταν δεν ζητείται ρητώς ακύρωση συγκεκριμένης πράξης ή παράλειψης (ΣΤΕ 818/2003, ΕΔΚΑ 2003/350).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων στρέφεται κατά κάθε άλλης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της του με Α.Φ.Μ. δια της οποίας τον έχουν συσχετίσει με την αποδιδόμενη ιδιότητα του κληρονόμου αυτής, χωρίς να γίνεται ρητή μνεία και να προσδιορίζεται η προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται γενικώς και αορίστως κατά κάθε τοιαύτης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. 5097/26-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

- την αποδοχή της ως προς την έλλειψη ευθύνης του προσφεύγοντα για την πληρωμή του φόρου, όπως αυτός προσδιορίζεται στην υπ' αριθ. ειδοποίησης/30-04-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 της Α.Α.Δ.Ε. έτους 2022 (αρ. δήλωσης),
- την απόρριψή της ως προς το αίτημα ακύρωσης της κοινοποίησης δια του από 29/05/2023 email της πράξης προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ 2023 της αποβιωσάσης, ΑΦΜ και της υπ' αριθ. ειδοποίησης/30-04-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 της Α.Α.Δ.Ε. έτους 2023 (αρ. δήλωσης), κατά το σκεπτικό της παρούσας απόφασης,
- την απόρριψή της ως απαράδεκτης στο βαθμό που στρέφεται κατά κάθε άλλης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, δια της οποίας τον έχουν συσχετίσει με την αποδιδόμενη ιδιότητα του κληρονόμου της αποβιωσάσης – ΑΦΜ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.