



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 10/01/2024

Αριθμός απόφασης: 64

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 12/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της
..... με ΑΦΜ:, κατά της από 20/07/2023 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της υπ' αριθ./2023 (αριθ. φακ. Θ-...../2020) τροποποιητικής - διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 20/07/2023 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της υπ' αριθ./2023 (αριθ. φακ. Θ-...../2020) τροποποιητικής – διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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' αριθ./04.12.2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που εκδόθηκε επί της με αριθμό/2020 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα, ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσασας μητέρας της στις 03/08/2020 (ΑΦΜ), προσδιορίστηκε η αξία της κληρονομικής μερίδας στο ποσό των 131.450,39€ και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή λόγω ποσού και βαθμού συγγενείας.

Ακολούθως, η ανωτέρω φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, διαπίστωσε ανακρίβεια ως προς τις δηλωθείσες αξίες των κληρονομιαίων ακινήτων, επαναπροσδιόρισε την αξία της κληρονομικής μερίδας στο ποσό των 369.599,47€ και προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./25.11.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος 4.979,97€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 2.489,98€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.469,95€.

Έπειτα, με την υπ' αριθ./05.07.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που εκδόθηκε επί της με αριθμό/2022 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα, για τη διόρθωση ως προς το εμβαδόν αγρών, κείμενων στη Δημοτική Κοινότητα της Δημοτικής Ενότητας Μίκρας του Δήμου Θέρμης Θεσσαλονίκης, με αριθμούς και, από 4.637τμ στο ορθό 3.054,40τμ και από 4.012τμ στο ορθό 3.000τμ, αντίστοιχα, προέκυψε φόρος προς επιστροφή ύψους 758,08€.

Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ./2023 (αριθ. φακ. Θ-...../2020) τροποποιητική δήλωση η προσφεύγουσα ζήτησε τη διόρθωση της υπ' αριθ./2022 τροποποιητικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς ως προς το εμβαδόν αγρού, κείμενου στη Δημοτική Κοινότητα του

Δήμου Θέρμης Θεσσαλονίκης, με αριθμό, από 3.000τμ στο ορθό 3.100τμ. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ παρέλαβε την ανωτέρω δήλωση, στις 20/07/2023, με την επισημείωση ότι το ακίνητο φορολογήθηκε στη με αριθμό/2020 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, να επαναπροσδιοριστεί η φορολογητέα αξία των κληρονομιών ακινήτων και να διαγραφεί ο φόρος ποσού 7.469,95€ που είχε βεβαιωθεί με την υπ' αριθ./25.11.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, με το άρθρο 63 του ΚΦΔ 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 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, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς 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 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, 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 αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου (βλ. ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008).

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 (Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος Ι, 2017, σελ.103).

Επειδή, πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας, στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται και οι βεβαιωτικές πράξεις με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα (Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος ΙΙ, 2010, σελ. 115 επ.), δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά από την έκδοση μη εκτελεστής διοικητικής πράξης, (βλ. ΣΤΕ 2095/97, 675/1995 και Μωυσίδης Βλ., Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Εκδ. Σάκκουλα, 2012, σελ. 315 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 19 του ΚΦΔ 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. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο φάκελος φόρου κληρονομιάς της αποβιώσασας στις 03/08/2020 (ΑΦΜ) με αριθμό Θ-...../2020 υπεβλήθη σε έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δυνάμει της υπ' αριθ./20.08.2021 εντολής του Προϊσταμένου της και στις 18/10/2021 εκδόθηκε ο υπ' αριθ./20.10.2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου κληρονομιάς, που κοινοποιήθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ./20.10.2021 συστημένη επιστολή. Εκ τούτου έπεται ότι παρήλθε η οριζόμενη από την περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 19 ΚΦΔ προθεσμία για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και την αποδοχή της με την έκδοση πράξης (διοικητικού ή διορθωτικού) προσδιορισμού φόρου από τη φορολογική αρχή. Για την εν λόγω δε υπόθεση, κατόπιν του προαναφερθέντος ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθ./25.11.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία κατέστη οριστική λόγω μη άσκησης ένδικου μέσου. Εντούτοις, η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της από 20/07/2023 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της υπ' αριθ./2023 (αριθ. φακ. Θ-...../2020) τροποποιητικής -

διορθωτικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η οποία κατ' ουσία συνιστά επισημείωση πληροφοριακού χαρακτήρα επί της εν λόγω δήλωσης, στερούμενη εκτελεστότητας, ότι το κληρονομιαίο ακίνητο συμπεριλήφθηκε στην υπ' αριθ./2020 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (που αποτέλεσε αντικείμενο του προαναφερθέντος ελέγχου και κρίθηκε ανακριβής).

Πέραν τούτου, η προσφεύγουσα με τον προβαλλόμενο λόγο της ζητά κατ' ουσίαν τη διαγραφή του φόρου που προέκυψε με την έκδοση της υπ' αριθ./25.11.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, για την οποία όμως, όπως προαναφέρθηκε, δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή ούτε προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Ως εκ τούτου, η ασκηθείσα κατ' αυτής της επισημείωσης πράξης ενδικοφανής προσφυγή είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη ως απαράδεκτης της υπ' αριθ. πρωτ./12.09.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Α8 Επανεξέτασης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ζαχαράκη Αικατερίνη

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.