



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25.7.2024

Αριθμός απόφασης: **2259**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της, β), και γ) της ως νόμω υπόχρεων κληρονόμων σε ποσοστό 25% έκαστη του αποβιώσαντος, κατά των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01-01-2010, 01-01-2011, 01-01-2012 και 01-01-2013 αντίστοιχα, προς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής
α) της β) της και γ) της, ως νόμω υπόχρεων
κληρονόμων σε ποσοστό 25% έκαστη του αποβιώσαντοςη οποία κατατέθηκε
εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο
εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα
ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα
ακίνητα που κατείχε ο αποβιώσας, την, βεβαιώθηκε σε βάρος εκάστης
προσφεύγουσας ποσοστό 25% εκ του προκύψαντος σε βάρος του αποβιώσαντος Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας, ποσού 50.294,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ύψους 60.353,27 €, ήτοι
συνολικού ποσού 110.647,66 €.

2. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα
ακίνητα που κατείχε ο αποβιώσας, την, βεβαιώθηκε σε βάρος εκάστης
προσφεύγουσας ποσοστό 25% εκ του προκύψαντος σε βάρος του αποβιώσαντος Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας, ποσού 49.904,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ύψους 59.885,39 €, ήτοι
συνολικού ποσού 109.789,88 €.

3. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα
ακίνητα που κατείχε ο αποβιώσας, την, βεβαιώθηκε σε βάρος εκάστης
προσφεύγουσας ποσοστό 25% εκ του προκύψαντος σε βάρος του αποβιώσαντος Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας, ποσού 49.904,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ύψους 59.885,39 €, ήτοι
συνολικού ποσού 109.789,88 €.

4. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα
ακίνητα που κατείχε ο αποβιώσας, την, βεβαιώθηκε σε βάρος εκάστης
προσφεύγουσας ποσοστό 25% εκ του προκύψαντος σε βάρος του αποβιώσαντος Φόρου
Ακίνητης Περιουσίας, ποσού 24.929,05 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ύψους 29.914,86 €, ήτοι
συνολικού ποσού 54.843,91 €.

Σύντομο Ιστορικό:

Δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
διενεργήθηκε έλεγχος στον αποβιώσαντα την, για την εξακρίβωση των
φορολογικών του υποχρεώσεων ως προς τον φόρο ακίνητης περιουσίας ετών 2010- 2013. Από
τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η ανακριβής δήλωση συγκεκριμένων ακινήτων στην
δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 με αποτέλεσμα να προσδιορισθεί διαφορά φόρου
κατόπιν ελέγχου με την έκδοση των με αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού
Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) του Προϊσταμένου του
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες εκδόθηκαν για λογαριασμό των νόμω υπόχρεων κληρονόμων του
αρχικού υπόχρεου, όπως αυτοί προέκυψαν κατά το χρόνο ελέγχου από (α) το με
αριθμ.πιστοποιητικό περί δημοσίευσης διαθήκης, (β) το με αριθμ. Πρακτικό
Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης και (γ) το με αριθμ. πιστοποιητικό

Ειρηνοδικείου σε συνδυασμό με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο
Ειρηνοδικείου και είναι οι κάτωθι:

Συγκεκριμένα, προέκυψαν οι εξής διαφορές στη συνολική αξία των δηλωθέντων ακινήτων:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Για ακίνητα την 1.1.2010	5.636.065,84	8.150.785,34	2.514.719,50
Για ακίνητα την 1.1.2011	5.400.545,84	7.895.777,64	2.495.231,80
Για ακίνητα την 1.1.2012	5.400.545,84	7.895.777,64	2.495.231,80
Για ακίνητα την 1.1.2013	5.395.909,04	7.888.821,64	2.492.912,60

Την ο υιός αποβιώσαντος του υπέβαλε προς δημοσίευση την από φερόμενη ως ιδιόχειρη διαθήκη του κληρονομούμενου, την οποία δημοσίευσε στο Ειρηνοδικείο, δυνάμει του υπ' αριθμ. πρακτικού. Την εγκυρότητα της διαθήκης αυτής προσέβαλαν οι προσφεύγουσες με την από και με αριθμό πράξης κατάθεσης αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, το οποίο με την υπ' αριθμ. οριστική του απόφαση, αναγνώρισε την ακυρότητα της εν λόγω διαθήκης για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της. Κατά της υπ' αριθμ. απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατέθεσαν, τόσο οι προσφεύγουσες όσο και ο, τις υπ' αριθμ. εφέσεις ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου, οι οποίες συζητήθηκαν και συνεκδικάστηκαν κατόπιν αναβολής, την 1η Νοεμβρίου 2023. Επί των ως άνω εφέσεων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας, η υπ' αριθμ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατέστη τελεσίδικη, ήτοι αναγνωρίστηκε τελεσίδικα πλέον πως η ιδιόγραφη διαθήκη του κληρονομούμενου,είναι άκυρη και συνεπώς, όσον αφορά όλη την κληρονομιά περιουσία του ισχύει η εξ' αδιαθέτου και όχι η εκ διαθήκης διαδοχή.

Κατά των ανωτέρω περιγραφόμενων με αριθ. Οριστικών Πράξεων οι κληρονόμοι του άσκησαν τις εξής ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Υπηρεσίας μας:

α) οι προσφεύγουσες άσκησαν την υπ' αριθ. ενδικοφανή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας και
β) ο άσκησε την υπ' αριθ. ενδικοφανή, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας για λόγους τυπικής πλημμέλειας καθώς στο σώμα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων γινόταν αναφορά μόνο στους κληρονόμους χωρίς καμία αναφορά ως προς το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω υπ' αριθ. Απόφασης της Υπηρεσίας μας, και κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) για λογαριασμό του κληρονόμου, οι οποίες ήταν απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, δηλαδή εκδόθηκαν το όνομα του αρχικά υπόχρεου αποβιώσαντα, με ρητή αναφορά στον κληρονόμο, ως νόμω υπόχρεο του πρωτοφειλέτη πρόσωπο, στον οποίο και κοινοποιήθηκαν, με τα πλήρη στοιχεία του και το ποσοστό ευθύνης του (86,10%). Σημειώνεται ότι το εν λόγω ποσοστό ευθύνης- συμμετοχής του προσφεύγοντος στην κληρονομία του θανόντος προέκυψε από τα ανωτέρω αναφερόμενα έγγραφα και συγκεκριμένα από τη δημοσιευθείσα με το υπ' αριθμ. Πρακτικό Ιδιόγραφη Διαθήκη που συντάχθηκε την

Κατά των ανωτέρω με αριθ.Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.- ν.3842/2010) ο υπόχρεοςάσκησε την υπ' αριθ.ενδικοφανή προσφυγή στην οποία προέβαλε, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό ότι με την με αριθ.Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κρίθηκε ότι η από ιδιόγραφη διαθήκη ήταν άκυρη, ως μη ιδιοχειρώς από το φερόμενο σε αυτή ως διαθέτη υπογραφείσα και συνεπώς στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ο κανόνας του Α.Κ. περί της εξ' αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής (25%). Η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ.Απόφαση δέχθηκε τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος και έκρινε ότι οείναι υπόχρεος για τις ανωτέρω περιγραφόμενες οφειλές του θανόντος πατρός του σε ποσοστό 25% (εξ' αδιαθέτου κληρονομική διαδοχή).

Σε συνέχεια της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας, και καθώς παρέμενε βεβαιωμένο όχι το σύνολο της προκύψασας διαφοράς Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του αποβιώσαντος αλλά μόνο ποσοστό 38,9% (25% στον+ 13,9% συνολικά στις προσφεύγουσες), το Τμήμα Κεφαλαίου του ΚΕΦΟΜΕΠ προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων προκειμένου να βεβαιωθεί το υπόλοιπο ποσοστό της διαφοράς Φ.Α.Π. στο ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστης εκ των προσφευγουσών.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας στις προσφεύγουσες κληρονόμους του έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας στις προσφεύγουσες κληρονόμους του με βάση την υπ' αριθ.Απόφαση της Δ.Ε.Δ. καθώς αυτή αφορά στον έτερο κληρονόμο
3. Μη νόμιμος υπολογισμός της κληρονομικής μερίδας βάσει της οποίας η φορολογική διοίκηση υπολόγισε τη φορολογική οφειλή εκάστης εκ των προσφευγουσών.
4. Παράνομη η διαδικασία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αντίθεσης σε συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές.
5. Μη νόμιμος ο καταλογισμός των προστίμων του άρθρου 58 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ..
6. Μη νόμιμος ο υπολογισμός του προστίμου των άρθρων 58 και 53 του Κ.Φ.Δ., μη νόμιμη η επιβολή του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 του ν. 2523/1997 και 26 του ν. 3943.
7. Παράνομη και αντισυνταγματική η επιβολή φόρου για το ακίνητο με ΑΤΑΚ
8. Μη νόμιμος ο υπολογισμός της αξίας των ακινήτων και του αναλογούντος φόρου για τα ακίνητα με ΑΤΑΚ
9. Μη νόμιμη η επιβολή Φ.Α.Π. για το ακίνητο με ΑΤΑΚ
10. Μη συνυπολογισμός της καταβολής του συνολικού ποσού των 2.587,62 €.

Επειδή, με το άρθρο 1885 του Α.Κ., ορίζεται ότι οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδίκαια μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός, ενώ με την ΠΟΛ.1103/12.12.2004 εγκύκλιο προβλέπεται ότι οι υπηρεσίες που συντάσσουν χρηματικούς καταλόγους, υποχρεούνται να αναγράφουν τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα, με τα πλήρη στοιχεία τους στο χρηματικό κατάλογο, καθώς και το ποσοστό ευθύνης

τους (μερικώς ή αλληλεγγύως και σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη). Επιπλέον, εφόσον έχουν εκδοθεί άκυρα φύλλα ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέα φύλλα ελέγχου στο όνομα του αποθανόντος στα οποία θα γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν. Για αυτά τα φύλλα δεν τίθεται, σύμφωνα με την περίπτ. α' της παρ. 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., θέμα παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησής τους.

Επειδή, και με τη θέση της αρμόδιας Δ/νσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως διατυπώθηκε στο με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους και ότι, αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 1718, 1721 και 180 ΑΚ προκύπτει ότι η ιδιόγραφη διαθήκη, η οποία δεν έχει γραφεί ολόκληρη, χρονολογηθεί και υπογραφεί με το χέρι του διαθέτη, αλλά με το χέρι άλλου προσώπου είναι άκυρη. Η ακυρότητα διαθήκης ιδιόγραφης, γιατί δεν έχει γραφεί με το χέρι του διαθέτη ως αιτία επαγωγής κληρονομιάς, καίτοι δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως στο πλαίσιο της διάταξης του άρθρου 180 ΑΚ και την ακυρότητα της αποδοχής κληρονομιάς που επήλθε με την ίδια διαθήκη, εντούτοις, εφόσον η ίδια πλαστή διαθήκη θεωρείται ως μηδέποτε συνταχθείσα κατ' άρθρο 180 του ΑΚ, η αποδοχή της κληρονομιάς δεν επέφερε τα έννομα αποτελέσματά της και η εκ διαθήκης διαδοχή και επαγωγή ανατρέπονται αναδρομικά, επέρχεται δε η εκ του νόμου εξ αδιαθέτου κληρονομική διαδοχή (1710 ΑΚ) και στους εξ αδιαθέτου κληρονόμους του διαθέτη επάγεται αναδρομικά η κληρονομία από τον χρόνο του θανάτου του διαθέτη.

Επειδή, με το άρθρ. 1 του ν. 3068 (ΦΕΚ Α' 274/14.11.2002) «ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ», 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς και συνομολογούν και οι ίδιες οι προσφεύγουσες επί του σώματος της προσφυγής, σε ισχύ, τόσο κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων όσο και κατά το χρόνο έκδοσης της παρούσα απόφασης βρίσκεται η υπ' αριθμ.Απόφαση του Τριμελούς Εφετείου, σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας, η υπ' αριθμ.Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατέστη τελεσίδικη, ήτοι αναγνωρίστηκε τελεσίδικα πλέον πως η ιδιόγραφη διαθήκη του κληρονομούμενου,είναι άκυρη και συνεπώς,

όσον αφορά όλη την κληρονομιαία περιουσία του αποβιώσαντος, ισχύει η εξ' αδιαθέτου και όχι η εκ διαθήκης διαδοχή. Συνεπώς ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη νόμιμου υπολογισμού της κληρονομικής μερίδας βάσει της οποίας η φορολογική διοίκηση υπολόγισε τη φορολογική οφειλή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. ορίζει πως 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.

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποιήσεως ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

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.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης 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 (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή στο άρθρο 45 «Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου- Παραγραφή» του ν. 3842/2010 ορίζονται τα εξής:

«1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.

3. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για όσες υποθέσεις αφορούν επίδικα ακίνητα μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών, παρατείνονται μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ διενεργήθηκε έλεγχος στον αποβιώσαντα την για την εξακρίβωση των φορολογικών του υποχρεώσεων ως προς τον φόρο ακίνητης περιουσίας ετών 2010- 2013. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η ανακριβής δήλωση συγκεκριμένων ακινήτων στην δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 με αποτέλεσμα να προσδιορισθούν διαφορές στη συνολική αξία των δηλωθέντων ακινήτων ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Για ακίνητα την 1.1.2010	5.636.065,84	8.150.785,34	2.514.719,50
Για ακίνητα την 1.1.2011	5.400.545,84	7.895.777,64	2.495.231,80
Για ακίνητα την 1.1.2012	5.400.545,84	7.895.777,64	2.495.231,80
Για ακίνητα την 1.1.2013	5.395.909,04	7.888.821,64	2.492.912,60

Επειδή βάσει των ανωτέρω διαφορών στη συνολική αξία των δηλωθέντων ακινήτων προκύπτουν οι κάτωθι διαφορές κύριου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Για ακίνητα την 1.1.2010	56.621,32	106.915,71	50.294,39
Για ακίνητα την 1.1.2011	52.410,92	102.315,55	49.904,63
Για ακίνητα την 1.1.2012	52.410,92	102.315,55	49.904,63
Για ακίνητα την 1.1.2013	48.359,09	73.288,22	24.929,13

Επειδή, κατόπιν των ως άνω εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στο όνομα του αποβιώσαντος με αναφορά στους κληρονόμους αυτού και βεβαιώθηκαν τα αντίστοιχα ποσά σε έκαστο κληρονόμο στο ποσοστό της κληρονομικής μερίδας που προέκυπτε με βάση τη δημοσιευθείσα με το υπ' αριθμ. Πρακτικό Ιδιόγραφη Διαθήκη που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο έκδοσης των εν λόγω πράξεων (ποσοστό 86,1% στονκαι 13,9% στις προσφεύγουσες.

Επειδή οι προσφεύγουσες προσέβαλαν την ανωτέρω δημοσιευθείσα διαθήκη στα πολιτικά δικαστήρια, υπόθεση η οποία τελεσιδίκησε με την έκδοση της υπ' αριθ.Απόφασης του Τριμελούς Εφετείου, σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας, η υπ' αριθμ.

.....Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατέστη τελεσίδικη, ήτοι αναγνωρίστηκε τελεσίδικα πλέον πως η ιδιόγραφη διαθήκη του κληρονομούμενου,είναι άκυρη και συνεπώς, όσον αφορά όλη την κληρονομιάα περιουσία του αποβιώσαντος, ισχύει η εξ' αδιαθέτου και όχι η εκ διαθήκης διαδοχή, ήτοι 25% έκαστος εκ των τεσσάρων κληρονόμων.

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, έχει εκδοθεί η υπ' αριθ.Απόφαση με την οποία έχει κριθεί ότι οείναι υπόχρεος για τις οφειλές Φ.Α.Π. του θανόντος πατρός του σε ποσοστό 25% (εξ' αδιαθέτου κληρονομική διαδοχή), λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθμ.Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

Επειδή το Τμήμα Κεφαλαίου του ΚΕΦΟΜΕΠ σε συνέχεια της ως άνω τελεσίδικης απόφασης του Τριμελούς Εφετείου όσο και της υπ' αριθ.Απόφασης της Υπηρεσίας μας, προέβη σε ορθή βεβαίωση του προκύψαντος ήδη από την σε βάρος του αποβιώσαντος Φ.Α.Π. σε εκάστη προσφεύγουσα στο ποσοστό της κληρονομικής μερίδας της με βάση την εξ' αδιαθέτου κληρονομική διαδοχή, δηλαδή ο παρόν έλεγχος δεν προέβη σε νέο υπολογισμό της αξίας των ακινήτων ούτε σε νέο καταλογισμό φόρου. Συνεπώς από τις προσβαλλόμενες υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις δεν προκύπτουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών, αλλά εκδόθηκαν μόνο για την ορθή απεικόνιση του αναλογούντος ποσοστού εκάστου κληρονόμου του ελεγχθέντος, όπως αυτό προέκυψε μετά την τελεσιδικία της υπόθεσης στα πολιτικά δικαστήρια με την έκδοση της υπ' αριθ.Απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Σημειώνεται ότι το Τμήμα Κεφαλαίου του ΚΕΦΟΜΕΠ προέβη επίσης σε διαγραφή των βεβαιωμένων σε εκάστη προσφεύγουσα με βάση τις υπ' αριθ. αρχικές Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας ποσών με την έκδοση ΑΦΕΚ. Συνεπώς σε βάρος κάθε προσφεύγουσας υφίστανται βεβαιωμένα τα ορθά ποσά που έχουν προκύψει με βάση τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή ο καταλογισμός του φόρου διενεργήθηκε το έτος 2020 κατά τον αρχικό έλεγχο κι εντός του οριζόμενου στο άρθρο 45 του ν. 3842/2010 χρόνου παραγραφής και οι προσφεύγουσες έλαβαν γνώση αυτού με την κοινοποίηση των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, ο ισχυρισμός περί παραγραφής είναι νόμω αβάσιμος.

Επειδή ως προς τις λοιπές αιτιάσεις των προσφευγουσών, αυτές αλυσιτελώς προβάλλονται καθώς αφενός έχουν ήδη απαντηθεί από την Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. Απόφαση κατά της οποίας οι προσφεύγουσες έχουν υποβάλει προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων η εξέταση της οποία εκκρεμεί, και αφετέρου, όπως σαφώς προκύπτει από τα ανωτέρω, δεν πρόκειται για νέο καταλογισμό φόρου αλλά για βεβαίωση του υπολοίπου της διαφοράς Φ.Α.Π. στο ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστης εκ των προσφευγουσών, όπως αυτή προέκυψε τελεσίδικα από την υπ' αριθ.Απόφαση του Τριμελούς Εφετείου

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) της, β) της, και γ) της ως νόμω υπόχρεων κληρονόμων σε ποσοστό 25% έκαστη του αποβιώσαντος, και την επικύρωση των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) Ν.3842/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Ν.3842/2010 (για τα ακίνητα του αποβιώσαντος που υπάρχουν την 01-01-2010)

Διαφορά φορολογητέας αξίας	2.514.719,50€
Διαφορά φόρου	50.294,39 €
Πρόστιμο αρ. 58 & τόκοι αρ. 53 του ν. 4174/2013	60.353,39 €
ΣΥΝΟΛΟ	110.647,66 €
Ποσοστό που αναλογεί σε έκαστη προσφεύγουσα	25%

2) Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Ν.3842/2010 (για τα ακίνητα του αποβιώσαντος που υπάρχουν την)

Διαφορά φορολογητέας αξίας	2.495.224,51€
Διαφορά φόρου	49.904,63 €
Πρόστιμο αρ. 58 & τόκοι αρ. 53 του ν. 4174/2013	59.885,39 €
ΣΥΝΟΛΟ	109.789,88 €
Ποσοστό που αναλογεί σε έκαστη προσφεύγουσα	25%

3) Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Ν.3842/2010 (για τα ακίνητα του αποβιώσαντος που υπάρχουν την 01-01-2012)

Διαφορά φορολογητέας αξίας	2.495.224,51€€
Διαφορά φόρου	49.904,63 €
Πρόστιμο αρ. 58 & τόκοι αρ. 53 του ν. 4174/2013	59.885,39 €
ΣΥΝΟΛΟ	109.789,88 €
Ποσοστό που αναλογεί σε έκαστη προσφεύγουσα	25%

4) Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Ν.3842/2010 (για τα ακίνητα του αποβιώσαντος που υπάρχουν την 01-01-2013)

Διαφορά φορολογητέας αξίας	2.492.905,31€
Διαφορά φόρου	24.929,13 €
Πρόστιμο αρ. 58 & τόκοι αρ. 53 του ν. 4174/2013	29.914,86 €
ΣΥΝΟΛΟ	54.843,91 €

Ποσοστό που αναλογεί σε έκαστη προσφεύγουσα	25%
--	------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.