



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3121**

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 104 40 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 213-1312 349  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**2.** Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 04.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου ..... Αττικής, οδός ..... αριθμός ....., ως κληρονόμου του ..... (ημερομηνία θανάτου 13.12.1989, ημερομηνία φορολογίας 06.01.2015 (ημερομηνία θανάτου της επικαρπώτριας κληρονόμου του .....)), κατά της από 06.06.2024 απάντησης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. .... /12.3.2024 τροποποιητική δήλωσή της φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) (αριθμ. φακέλου Θ-...../1989, αριθμ. δήλωσης ...../1999), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 από 06.06.2024 απάντηση του ΚΕΦΟΚ Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. .... /12.3.2024 τροποποιητική δήλωση ΦΚληρ της προσφεύγουσας (αριθμ. φακέλου Θ-...../1989, αριθμ. δήλωσης .... /1999), της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 04.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., ως κληρονόμου του ..... (ημερομηνία θανάτου 13.12.1989, ημερομηνία φορολογίας 06.01.2015 (ημερομηνία θανάτου της επικαρπώτριας κληρονόμου του .....)), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 06.06.2024 απάντηση του ΚΕΦΟΚ Αττικής απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. .... /12.3.2024 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) της προσφεύγουσας (αριθμ. φακέλου Θ-...../1989, αριθμ. δήλωσης .... /1999), με την οποία περιόρισε την αρχικώς δηλωθείσα ως μη δασική κληρονομηθείσα έκταση συνολικής επιφάνειας 23.890,45 τ.μ. στο Δήμο ..... σε μη δασική έκταση συνολικής επιφάνειας 5.261,76 τ.μ. δεδομένης της υπ' αριθμ. .... /22.9.2022 απόφασης της Επιτροπής Εξέτασης Αντιρρήσεων του Δασικού Χάρτη της Τοπικής/Δημοτικής Κοινότητας ..... του Δήμου ..... της Περιφερειακής Ενότητας Νήσων της Περιφέρειας Αττικής ότι η υπόλοιπη έκταση συνολικής επιφάνειας 18.628,69 τ.μ. είναι δασική, με την αιτιολογία ότι η Φορολογική Διοίκηση θα συμμορφωθεί με την απόφαση που αναμένεται να εκδοθεί από το Διοικητικό Εφετείο ..... επί της υπ' αριθμ. κατάθεσης ΕΦ..... /30.7.2020 έφεσης της προσφεύγουσας.

Εντός του 2023 η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την υπ' αριθμ. .... /2023 (τροποποιητική) δήλωσή της ΦΚληρ μετά την έκδοση της προαναφερθείσας υπ' αριθμ. .... /22.9.2022 απόφασης της Επιτροπής Εξέτασης Αντιρρήσεων του Δασικού Χάρτη της Τοπικής/Δημοτικής Κοινότητας ..... του Δήμου ..... της Περιφερειακής Ενότητας Νήσων της Περιφέρειας Αττικής, ωστόσο η δήλωση αυτή δεν εκκαθαρίστηκε, δεδομένου ότι η υπόθεση εκκρεμούσε στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω απάντησης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, την αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσής της ΦΚληρ, την ανάκληση, άλλως την τροποποίηση, της υπ' αριθμ. .... /22.12.2015 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής και τον προσδιορισμό του αναλογούντος ΦΚληρ για το ποσοστό 75% εξ αδιαιρέτου του υπό κρίση κληρονομιαίου ακινήτου στο Δήμο Σπετσών σύμφωνα με την εν λόγω τροποποιητική δήλωσή της ΦΚληρ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας.
- 2) Νομιμότητα υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. .... /12.3.2024 τροποποιητικής δήλωσής της ΦΚληρ.
- 3) Ουσιαστική βασιμότητα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. .... /12.3.2024 τροποποιητικής δήλωσής της ΦΚληρ – Δασικός χαρακτήρας του κληρονομηθέντος ακινήτου.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να ασκήσει διά ζώσης το δικαίωμά της σε ακρόαση και να υποστηρίξει την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμ. ....../2023 τροποποιητικής δήλωσής της ΦΚληρ: «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 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 κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της ως άνω υπ' αριθμ. ....../2023 τροποποιητικής δήλωσής της ΦΚληρ μέχρι την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. ....../12.3.2024, ίδιου περιεχομένου με αυτήν, τροποποιητικής δήλωσής της ΦΚληρ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 και 8 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης απάντησης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (06.06.2024): «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 ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της **πράξης** σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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 τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε **πράξης** που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.»

**Επειδή**, περαιτέρω, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 και 8 ν. 5104/2024 και εκείνη του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης απάντησης του ΚΕΦΟΚ Αττικής (06.06.2024)), η κατά το άρθρο 72 ν. 5104/2024 ενδικοφανής προσφυγή έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες **είτε** προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του ίδιου του αιτούντος, την οποία αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. υπ' αριθμ. 2105/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ' αριθμ. 1762/2019 απόφαση (5μ.) επίσης του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα)), «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») **είτε** απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

**Επειδή**, υπό αυτό το πρίσμα η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη** και συγκεκριμένα ως **ασκηθείσα κατά μη πράξης**, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 72 ν. 5104/2024. Κι αυτό, γιατί η προσβαλλόμενη με αυτήν από 06.06.2024 απάντηση του ΚΕΦΟΚ Αττικής **δε συνιστά**:

α) πράξη προσδιορισμού και επιβολής φόρου ή φορολογικής φύσης προστίμου (ή απόρριψης εν όλω ή εν μέρει αίτησης προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη/-ες φορολογική/-ές υποχρέωση/υποχρεώσεις του προσφεύγοντος, την/τις οποία/-ες αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή

β) πράξη, με την οποία, κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») από τις αναφερόμενες στο ν. 4174/2013, ούτε και

γ) αρνητική απάντηση επί αιτήματος για παύση της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη),

αλλά **επιβεβαιώνει** απλώς την (τεκμαιρόμενη ως σιωπηρή) απόρριψη της προαναφερθείσας υπ' αριθμ. ....../2023 τροποποιητικής δήλωσης ΦΚληρ της προσφεύγουσας, ίδιου περιεχομένου με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. ....../12.3.2024 τροποποιητική δήλωσή της ΦΚληρ (κατά της οποίας (τεκμαιρόμενης ως σιωπηρής απόρριψης) μπορούσε εμπροθέσμως κατά νόμον να είχε ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ το αργότερο εντός τριάντα (30) ημερών από την τεκμαιρόμενη ως σιωπηρή απόρριψη, κάτι τέτοιο όμως δεν προκύπτει από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης). Αποτελεί δηλαδή η απάντηση αυτή του ΚΕΦΟΚ Αττικής απλώς **επιβεβαιωτικού χαρακτήρα** απάντηση/έγγραφο και ως τέτοια/-ο **δεν έχει εκτελεστικότητα**. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 04.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ..... ως κληρονόμου του ..... (ημερομηνία θανάτου 13.12.1989, ημερομηνία φορολογίας 06.01.2015 (ημερομηνία θανάτου της επικαρπώτριας κληρονόμου του ..... χήρας .....)), ως **απαράδεκτης**.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
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.