



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2025

Αριθμός Απόφασης: 129

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639- Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333246
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου κατά της με αρ. πρωτ./02-08-2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί συνέχεια του υπ' αριθμ. πρωτ./13-02-2024 εγγράφου στο με αρ. πρωτ. αίτημά του.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Η αποβιώσασα στις 23-11-2022,, με ΑΦΜ έχει οφειλές στη Δ.Ο.Υ. ανερχόμενες τη μέρα της προσφυγής στο ποσό των 3.895,61 ευρώ αναλυόμενες κατά κεφάλαιο σε ποσό 2.846,59€ και προσαυξήσεις σε ποσό 1.049,02€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικό αίτημά του, ως κληρονόμος της με ΑΦΜ ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. να προχωρήσει σε διαχωρισμό χρεών της κληρονομούμενης προκειμένου να προβεί σε καταβολή αναλογούσα στο κληρονομικό μερίδιό του. Με το αίτημά του συνυπέβαλε και τη με αριθμ./29-09-2022 Δημόσια Διαθήκη του συμβολαιογράφου, η οποία δημοσιεύθηκε με το με αριθμ./06-04-2023 Πρακτικό του Ειρηνοδικείου, τα με αριθμούς πρωτ./30-05-2023 και/24-05-2023 Πιστοποιητικά του Ειρηνοδικείου και, αντίστοιχα και το με αριθμ. πρωτ./12-06-2023 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου

Λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημά του συνυποβάλλοντας την με αριθμό καταχώρισης δήλωση

φόρου κληρονομιάς (υποβληθείσας ηλεκτρονικά μέσω της ιστοσελίδας myProperty) στην οποία δήλωνε μόνο την αναφερόμενη στην προμνησθείσα διαθήκη ακίνητη περιουσία, θέτοντας ως το αίτημά του το διαχωρισμό χρεών.

Η Δ.Ο.Υ. προέβη σε έλεγχο των προαναφερομένων πιστοποιητικών από τον οποίο πρόεκυψε ότι ο προσφεύγων τυγχάνει κληρονόμος σε ποσοστό 50% της κληρονομιάς της αποβιώσαςας με ΑΦΜ, τούτο δε του γνωστοποιήθηκε ως απάντηση στο υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημά του. Επίσης του γνωστοποιήθηκε ότι κατά την ως άνω αναλογία θα επιμερισθεί και το αναλογούν χρέος της αποβιωσάσης.

Έκτοτε ο προσφεύγων, επανειλημμένα με τα υπ' αριθμ. πρωτ., και ηλεκτρονικά αιτήματά του παραθέτει απόψεις του, τις οποίες επαναλαμβάνει με την υπό κρίση καθ' όποιο μέρος ήθελε κριθεί ως «ενδικοφανής προσφυγή», επικαλούμενος ισχυρισμούς του ότι δεν τυγχάνει κληρονόμος της αποβιωσάσης στο ποσοστό αυτό αλλά σε μικρότερο, περιοριζόμενο μόνο στο ακίνητο που κληρονόμησε.

Η Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέστειλε τις υπ' αριθμ. και υπ' αριθμ. πρωτ. απαντήσεις στα αιτήματά του, γνωρίζοντάς του τις διατάξεις με βάση τις οποίες κατέληξε στην ανεύρεση του ποσοστού της κληρονομικής μερίδας του.

Επί της δεύτερης υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που του απεστάλη στις 02-08-2024, ο προσφεύγων άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. για λόγους χρηστής διοίκησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του αρ. ΑΚ 1801 ότι δηλαδή χωρεί εξ αδιαθέτου κληρονομική διαδοχή ως προς το υπόλοιπο τμήμα της κληρονομιάς που δεν περιλαμβάνεται στη διαθήκη, συνεπώς ο ίδιος είναι κληρονόμος μόνο για την περιουσία που αναφέρεται ρητά στη διαθήκη. Αντιθέτως για ότι δεν αναφέρεται ρητά, ισχύει η νόμιμη μοίρα του γιου της θανούσης και συνεπώς η κληρονομική του μερίδα δεν ανέρχεται στο 50% όπως εσφαλμένα διατείνεται η Δ.Ο.Υ.
2. Η προθεσμία για προσβολή διαθήκης ανέρχεται σε 2 έτη και αφορά αποκλειστικά τις περιπτώσεις της πλάνης, απάτης και απειλής και στην περίπτωση της παράλειψης μεριδούχου. Το επιχείρημα της φορολογικής αρχής ότι ο γιος δεν έχει αξιώσει τη νόμιμη μοίρα στην κληρονομιά της αποβιώσαςας μητέρας του είναι έωλο και ανεδαφικό δεδομένου ότι αφενός η προθεσμία άσκησης της αγωγής μέμψης αστόργου δωρεάς (νόμιμης μοίρας) είναι δύο χρόνια από το θάνατο του διαθέτη και αφετέρου το δικαίωμα

για ακύρωση διάταξης τελευταίας βούλησης παραγράφεται μετά 2 έτη από τη δημοσίευση της διαθήκης (ήτοι 06-04-2025).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 72§1 του ΚΦΔ: «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 στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. 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. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του [Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας](#) (ν. [2717/1999](#), Α' 97).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 84§4 του ΚΦΔ: 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017: 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ([άρθρο 2](#) του ν. [4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 35](#) και στο στ' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 63](#) του Κ.Φ.Δ..

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 του ΚΦΔ 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. 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).

Επειδή, 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 αναφερόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (βλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή περαιτέρω 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 εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα 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. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 44 §2 του ΚΦΔ: 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77),
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του

φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,

ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,

ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του [άρθρου 16](#) του ν. [4714/2020](#) (Α' 148).

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή η με αρ. πρωτ./02-08-2024 απάντηση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ./13-02-2024 αίτησης του προσφεύγοντα για διαχωρισμό των χρεών ανάμεσα στους κληρονόμους αφενός δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον προσφεύγοντα και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος της προσφεύγουσας, αφετέρου αφορά το στάδιο της βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου που δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή περαιτέρω, η με αρ. πρωτ./02-08-2024 απάντηση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επί του με αρ. πρωτ. αιτήματος του προσφεύγοντα για μείωση της φορολογικής υποχρέωσης εκ των χρεών της κληρονομούμενης έναντι της φορολογικής αρχής, στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι αποτελεί έγγραφη εκ νέου απάντηση πληροφοριακού χαρακτήρα, καθώς με αυτή η Διοίκηση εμμένει σε προηγούμενη θέση της (απάντηση υπ' αριθμ. πρωτ./13-02-2024), επί όμοιου περιεχομένου αιτήματος.

Επειδή η συμπεροσβολή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της προηγούμενης απάντησης (απάντηση υπ' αριθμ. πρωτ./13-02-2024) είναι και αυτή απαράδεκτη τόσο λόγω της έλλειψης εκτελεστότητας της πράξης αυτής, όσο και λόγω της εκπρόθεσμης προσβολής της.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους πρέπει η ενδικοφανής προσφυγή να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-09-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ ως απαράδεκτης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.