



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 12/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης 288

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8, Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1) Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 58),
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4) Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/10/2024** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ....., ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος στις **12/04/2011** πατρός του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./**23-09-2024** απορριπτικής απάντησης της ΔΟΥ Χαλκίδας επί της από **28-06-2023** αίτησής του, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5) Την με αριθμό πρωτ./**23-09-2024** απορριπτική απάντηση της προϊσταμένης της ΔΟΥ Χαλκίδας της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6) Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του 3ου Ε.Λ.ΚΕ. Αττικής.

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη παρελήφθη από τον εξουσιοδοτημένο δικηγόρο του προσφεύγοντος, την 27-09-2024, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις με αριθ. /2013 και /2013 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κληρονομιάς της κληρονομούμενης, η οποία **απεβίωσε την 03-12-2003**.

Η κληρονομούμενη κατέλειπε καταρχάς την υπ' αρ. /07-10-1999 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου, η οποία δημοσιεύθηκε στο Μονομελές Πρωτοδικείο, με το υπ' αριθ. /12-02-2004 πρακτικό δημοσίευσης δημόσιας διαθήκης. Με την ως άνω διαθήκη της η θανούσα, εγκατέστησε μεταξύ άλλων κληρονόμο της και τον πατέρα του προσφεύγοντος με **ΑΦΜ:**

Για τα εξ αδιαθέτου κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία της κληρονομούμενης εκδόθηκε η με αριθ. /2007 τελεσίδικη απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την οποία κληρονόμοι εξ αδιαθέτου είναι μεταξύ άλλων και ο του με **ποσοστό 2/8 εξ αδιαιρέτου**.

Ο, ως εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου κληρονόμος της ως άνω κληρονομούμενης, για την μεν εκ διαθήκης κληρονομιά δεν υπέβαλλε δήλωση φόρου κληρονομιάς, για τη δε εξ αδιαθέτου υπέβαλλε α) την υπ' αριθ. /23-10-2008 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν χρηματικά ποσά από προθεσμιακή κατάθεση στην Τράπεζα και καταθετικό λογαριασμό στην ίδια τράπεζα και β) την υπ' αριθ. /23-02-2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν μία διαμαντένια καρφίτσα αξίας € 2.830,00, ένα διαμαντένιο δαχτυλίδι αξίας € 6.240,00, ένα ρολόι με διαμάντια € 1.780,00 και δύο χρυσές λίρες Αγγλίας € 416,26.

Ο προσφεύγων υπεισήλθε στην κληρονομιά αυτή ως κατά 3/4 κληρονόμος του, ο οποίος ήταν πατέρας του και **απεβίωσε στις 12-04-2011**.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, καθόσον δεν συμπεριέλαβε σ' αυτές περιουσιακά στοιχεία συνολικού ύψους **235.028,34€**.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο από 23-03-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ., το οποίο μαζί με την υπ' αρ..... /2015 και με αρ. πρωτ. /23-06-2015 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της ΔΟΥ Χαλκίδας, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή των ΕΛΤΑ. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω και δεν κατέθεσε τις απόψεις του στη ΔΟΥ και ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της από 23/03/2015 έκθεσης ελέγχου και ακολούθως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθ. /2015 και με αρ. πρωτ. /21-09-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, η οποία μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή των ΕΛΤΑ στις 21-09-2015.

Περαιτέρω, στις **03/12/2015** δημοσιεύτηκε σύμφωνα με το υπ' αριθ. /2015 πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, ιδιόγραφη διαθήκη του βάσει της οποίας ορίζεται μεταξύ άλλων κληρονόμος του και ο προσφεύγων, και ακολούθως στις 31-03-2016 υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** η με αριθμό /2016 έκθεση δήλωσης απολύτου αποποίησης κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου με στοιχεία

αποποιούμενων: α) το τέκνο του και ήδη προσφεύγων και β) τη σύζυγό του, στην οποία δήλωσαν ότι αποποιούνται την κληρονομιά του αποβιώσαντος, όπως και αν περιήλθε σ' αυτούς (εκ διαθήκης ή εξ αδιαθέτου) ή θα περιέλθει σ' αυτούς. Επιπλέον δήλωσαν ότι στην κληρονομιά αυτή δεν αναμείχθηκαν μέχρι σήμερα, ούτε θα αναμειχθούν στο μέλλον.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. πρωτ. /28-06-2023 αίτησή του στη ΔΟΥ Χαλκίδας, αιτούμενος την ακύρωση της υπ' αριθ. /2015 και με αρ. πρωτ. /23-06-2015 Πράξης Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της ίδιας ΔΟΥ, επισυνάπτοντας α) το με αριθ. /03-12-2015 Πρακτικό Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου, με το οποίο δημοσιεύθηκε η από 26-07-2004 ιδιόγραφη διαθήκη του και β) την με αριθ. /31-03-2016 έκθεση Δήλωσης Απολύτου Αποποίησης Κληρονομιάς του αποβιώσαντος από τους αποποιούμενους, και τον προσφεύγοντα, σε απάντηση δε αυτής εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη (αρνητική απάντηση) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας, η οποία παρελήφθη από τον εξουσιοδοτημένο δικηγόρο του στις 27-09-2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. πρωτ. /23-09-2024 απορριπτικής απάντησης της ΔΟΥ Χαλκίδας καθώς και την απαλλαγή του από κάθε φόρο καθώς και τις προσαυξήσεις σχετικά με την επιβληθείσα φορολογία του από την κληρονομιά του πατέρα του, σύμφωνα με την αριθμό /2016 έκθεση δήλωσης απολύτου αποποίησης κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Βόλου, με συνέπεια την πρόδηλη έλλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 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 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 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, στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κύρωσης που έχει εκδοθεί σε βάρος του για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας, ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η

Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,»

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β... γ... δ) έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109), οι δε τυχόν δυσμενείς έννομες συνέπειες εις βάρος συγκεκριμένων προσώπων επέρχονται από εκδοθείσες διοικητικές πράξεις, γεγονός που δεν έχει λάβει χώρα στην εξεταζόμενη περίπτωση.

Επειδή, η τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής πράξης είναι, κατά συνέπεια, απορριπτέα ως απαράδεκτη (ΣτΕ 198/2010, 3236/2008, 1683/2008), ενώ και η εκδοθείσα επ' αυτής απόφαση δεν είναι εκτελεστή (ΣτΕ 993/2011, 4327/2000).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ούτε η υπ' αρ. πρωτ. /23-09-2024 απάντηση σε αίτηση του προσφεύγοντος, ούτε η υπ' αρ...../2015 και με αρ. πρωτ. /23-06-2015 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας της ΔΟΥ Χαλκίδας, αποτελούν εκτελεστή διοικητική πράξη υπό την έννοια ότι δεν επάγονται αυτοτελώς έννομες συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος διαφοροποιώντας τη φορολογική του υποχρέωση, αλλά η μεν πρώτη είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν συγκεντρώνει δηλαδή τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο, ούτε μεταβάλλει μία κατάσταση, η δε δεύτερη εντάσσεται στη διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, και κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, εφόσον ασκήθηκε κατά μη εκτελεστού τίτλου - πράξης της φορολογικής αρχής, **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.**

Επειδή σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι ο προσφεύγων επικαλείται την πρόδηλη έλλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης ως προς το φόρο κληρονομίας λόγω της αποποίησης του εμπροθέσμως από αυτήν, ήτοι εμμέσως αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου 74 του ΚΦΔ, ούτε οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή εν προκειμένω, δεδομένου ότι προϋπόθεση εφαρμογής τους για την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξης είναι η υποβολή αίτησης του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης. Κατόπιν αυτών

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **22/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:** ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΧΑΡΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟ ΠΑΣΧΑΛΗ

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.