



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-09-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1952

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ... κατά της από ...-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας (αρ. φακ. Θ- ...) και του με αριθμό πρωτοκόλλου ...-2017 πιστοποιητικού άρθρου 105 του ν. 2961/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την από ...-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας και το με αριθμό πρωτ. ...-2017 πιστοποιητικό του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ..., ΑΦΜ ..., 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 από ...-2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού 17.604,00€ κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. (αρ.φακ. ...) δήλωσης φόρου κληρονομιάς.
- Κατόπιν αίτησης του προσφεύγοντα εκδόθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. ...-2017 πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/2001 που βεβαιώνει την καταβολή του αναλογούντος φόρου κληρονομιάς προκειμένου να μεταβιβαστεί ένα εκ των κληρονομιαίων στοιχείων (Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο).

Με την υπ' αριθμ.2017 (αρ.φακ. Θ-...) δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ... δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα, ... του ... με ΑΦΜ ..., κληρονόμο της αποβιώσας σύμβιας του, ... του ... με ΑΦΜ ..., δυνάμει της ιδιόγραφης διαθήκης της που δημοσιεύθηκε την ...2017 ενώπιον του Ειρηνοδίκειου ...: α) ποσοστό 50% της επικαρπίας ..., με εσωτερική αρίθμηση ... που βρίσκεται επί της οδού ..., εντός του υπ' αριθμ... Ο.Τ. στην ... β) το δικαίωμα ψιλής κυριότητας ... που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή ..., στη θέση «....» με αριθμό ..., με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του ... 165,73 τοις χιλίοις και γ) ποσοστό 33,34% εξ' αδιαιρέτου ... αυτοκινήτου μάρκας ... με αριθμό κυκλοφορίας ..., χρώματος

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της από ...-2017 (Θ-...) προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, και την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένα προσδιορίστηκε ο φόρος κληρονομιάς κατατάσσοντας τον προσφεύγοντα κληρονόμο στην κλίμακα Γ' του άρθρου 29 του ν. 2961/01 (εξωτικό) και όχι στην κλίμακα Α', καθώς με τη σύναψη του υπ' αρ. .../2016 συμφώνου συμβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4356/2015, αναγνωρίζονται οικογενειακοί δεσμοί μεταξύ των μερών, κατά συνέπεια εφαρμόζονται οι διατάξεις του Α.Κ σχετικά με το κληρονομικό δικαίωμα. Παραβιάζονται οι συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αλληλεγγύης.
- Δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες προϋποθέσεις για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (σύνταξη έκθεσης ελέγχου) με συνέπεια αυτή να καταστεί ακυρωτέα. Παραβίαση του

δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης προκειμένου να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη και παραβίαση της χρηστής διοίκησης.

- Η έκδοση του υπ' αριθμ. πρωτ. ...-2017 πιστοποιητικού θα πρέπει να ανακληθεί, δεδομένου ότι ο προσφεύγων υποχρεώθηκε στην καταβολή φόρου ποσού 1.015,47€, προκειμένου να μεταβιβάσει κληρονομιαίο κινητό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ 170/26.07.2013 Τεύχος Α'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287/31.12.2013, Τεύχος Α'): «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. 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 εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης...».

Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την ...-04-2017, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την από ...-02-2017 κοινοποίηση της με αρ. Θ-... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...(Α.Χ.Κ. ...).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 4223/2013: «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: **α. ... δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία...**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 29. του ν. 4174/2013, «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: «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...».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΚΕΦ. 1 παρ. 1 της ΠΟΛ.1069/2014: «1. Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπόκεινται εν όλω ή εν μέρει οι πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται από τη Φορολογική Αρχή ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με την εξαίρεση που προβλέπεται μέχρι 1.1.2015 (σύμφωνα με την παρ. 29 του αρθ. 66 του Κ.Φ.Δ.) για τις πράξεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες εφόσον εκδόθηκαν μετά την 1.1.2014 θα προσβάλλονται απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ασκείται μόνο κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, οι οποίες υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, 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 του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού 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 Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

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... η) βεβαιωτικές πράξεις, με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα ...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 111).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το υπ' αρ. πρωτ. ...-2017 πιστοποιητικό του άρθρου 105 του Ν. 2961/01 στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι έχει πληροφοριακό/βεβαιωτικό χαρακτήρα αφού βεβαιώνει κάτι που είναι ήδη γνωστό (την καταβολή του φόρου που αναλογεί στο προς μεταβίβαση κληρονομικό στοιχείο του προσφεύγοντος) και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα έναντι του προσφεύγοντα με τη δημιουργία, τροποποίηση ή κατάργηση δικαιώματος και ως εκ τούτου προσβάλλεται απαραδέκτως.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως

εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 3, 139Α και 277 παρ. 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»

Επειδή, την 04-07-2017 εκδόθηκε η με αριθμό 1369 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης), σύμφωνα με την οποία έγινε αποδεκτή η από ...2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα στρεφόμενη κατά της από ...2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού και διατάχθηκε η φορολόγησή του με κατάταξη αυτού στην κατηγορία Α' του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, ορίστηκε δε η οριστική φορολογική υποχρέωσή του, σύμφωνα με την ... (Θ-...) δήλωση φόρου κληρονομιάς, σε μηδέν ευρώ. Ως εκ τούτου η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή που προσβάλλει την ίδια ως άνω πράξη ασκείται απαραδέκτως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ..., **με 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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.