



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 16/01/2018

Αριθμός απόφασης: 472

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΔΙΟΝΥΣΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός «.....», κατά της με αριθμ. πρωτ. «.....»/24-07-2017 ρητής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στη με αριθμ. πρωτ. «.....»/09-05-2017 αίτηση της προσφεύγουσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. πρωτ. «.....»/24-07-2017 ρητή απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στη με αριθμ. πρωτ. «.....»/09-05-2017 αίτηση της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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 τη με αριθμ. πρωτ. «.....»/24-07-2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ. «.....»/09-05-2017 αίτηση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός της «.....» με ΑΦΜ «.....», ζητούσε:

- α) την ακύρωση των με αριθμ. ειδοποίησης «.....», «.....» και «.....» εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) των ετών 2011, 2012 και 2013 που εκδόθηκαν 05/07/2013, 05/07/2013 και 30/09/2013 αντίστοιχα.
- β) την έκδοση νέων πράξεων επιβολής Φ.Α.Π. για τα έτη 2011 και 2012 στο όνομα κάθε ενός κληρονόμου και για το αντίστοιχο κληρονομικό μερίδιο κάθε ενός και σε κάθε περίπτωση στο όνομά της χωρίς οποιαδήποτε προσαύξηση ή άλλο πρόστιμο.
- γ) τη διόρθωση, πριν την έκδοση των νέων πράξεων, των στοιχείων ακινήτων της δήλωσης του αποθανόντος πατέρα της για το (ημιτελές) ακίνητό του με στοιχεία ΑΤΑΚ «.....» στην οδό «.....» στο Ηράκλειο Κρήτης σύμφωνα με τη με αριθμ. «.....»/27.05.2004 πράξη τροποποίησης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου Ηρακλείου «.....».

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης απάντησε στην παραπάνω αίτηση ότι με βάση της διατάξεις του ν. 3842/2010 τα Φ.Α.Π. των ετών 2011 και 2012 ορθά βεβαιώθηκαν στο ΑΦΜ του αποβιώσαντος, διότι ο φορολογούμενος ήταν κατά τα έτη αυτά εν ζωή, ενώ για το ΦΑΠ 2013 ότι αυτό διαγράφηκε στις 11/04/2017. Επίσης ως προς τη διόρθωση στοιχείων που αφορούν το εν λόγω ακίνητο με ΑΤΑΚ «.....» απάντησε ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 παρελθόντων ετών για αποβιώσαντες, κατατίθενται σε ειδικό έντυπο χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μόνο από τους κληρονόμους του, συνεπώς δεν μπορεί να γίνει διόρθωση από την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η αίτηση ανάκλησης, να ακυρωθεί η απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και να υποχρεωθεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ανακαλέσει τις πράξεις σε βάρος του αποβιώσαντος και να εκδώσει νέες ξεχωριστές και διορθωμένες πράξεις σε βάρος κάθε ενός κληρονόμου κατά το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η απορριπτική πράξη δεν περιέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοσή της κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 64 του ν. 4174/2013.
- Η απορριπτική πράξη κατά παράβαση νόμου αρνήθηκε την ανάκληση των πράξεων βεβαίωσης φόρου ακίνητης περιουσίας στο όνομα θανόντος και την έκδοση νέων πράξεων στο όνομα κάθε ενός των κληρονόμων καθώς και στη μη αποδοχή των τροποποιητικών δηλώσεων των στοιχείων των υποκείμενων σε φόρο ακινήτων.
- Ειδικότερα και σύμφωνα με την απόφαση 93/2012 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λιβαδειάς κρίσιμο δεν είναι εάν ο φορολογούμενος ήταν εν ζωή στο χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης αλλά εάν αυτός ήταν εν ζωή στο χρόνο της ταμειακής βεβαίωσης.
- Η μη νομότυπα βεβαιωμένη οφειλή ΦΑΠ συνιστά χρέος - βάρος της κληρονομιάς, το οποίο πρέπει να καταλογισθεί ευθέως στους κληρονόμους με την έκδοση πράξης βεβαίωσης στο όνομα του κληρονόμου, ώστε να δύναται ο κληρονόμος να την αμφισβητήσει και να την καταλογίσει στα χρέη της κληρονομιάς.
- Εντελώς εσφαλμένα στο νόμο η Διοίκηση απέρριψε τη διορθωτική δήλωσή της με το λόγο της «υποχρέωσης χρήσης ειδικού εντύπου», ενώ όφειλε να δεχτεί ότι έχει δικαίωμα να υποβάλει τροποποιητική δήλωση χειρόγραφα (χωρίς τη χρήση ειδικού εντύπου, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από την εκδοθείσα εγκύκλιο) στον αρμόδιο Προϊστάμενο, όπως και έπραξε με την αίτηση ανάκλησης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, «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 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.....».

Επειδή στην ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται:

«Α. Ειδική Διοικητική Διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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.

Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή, για όλες τις λοιπές πράξεις που εκδίδονται μετά την ως άνω ημερομηνία, υποχρεούται να αναγράφει επί του σώματος αυτών, ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησής της, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει, δια της αρμόδιας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίησή της», καθώς και το ότι «είναι απαράδεκτη η προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης».

Επειδή, μέσω της με αριθμ. πρωτ. «.....»/24-07-2017 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στη με αριθμ. πρωτ. «.....»/09-05-2017 αίτησή της, η προσφεύγουσα στρέφεται κατά των με αριθμ. ειδοποίησης «.....» και «.....» εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) των ετών 2011 και 2012, τα οποία εκδόθηκαν στις 05/07/2013, και ζητά την ακύρωσή τους.

Επειδή τα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα Φ.Α.Π. εκδόθηκαν πριν από την 01/08/2013, η ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την ακύρωση τους πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του έτους 2013 που εκδόθηκε 30/09/2013 έχει ήδη διαγραφεί από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στις 11/04/2017 (Αριθμ. ΑΦΕΚ «.....»/07.04.2017), καθώς ο φορολογούμενος με ΑΦΜ «.....» δεν ήταν εν ζωή κατά το έτος αυτό, το αίτημα της προσφεύγουσας για την ακύρωσή του προβάλλεται απαραδέκτως.

Επειδή, σχετικά με το αίτημα της προσφεύγουσας για τη διόρθωση, πριν την έκδοση των νέων πράξεων, των στοιχείων ακινήτων της δήλωσης του αποθανόντος πατέρα της για το (ημιτελές) ακίνητό του με στοιχεία ΑΤΑΚ «.....» στην οδό «.....» στο Ηράκλειο Κρήτης, ισχύει η ΠΟΛ.1047/12.2.2014 «Καθορισμός οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης για την αποδοχή και εκκαθάριση εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικών προσώπων, και ορισμός διαδικασίας», στην οποία αναφέρεται:

«Άρθρο 1

Αρμόδιο όργανο για την αποδοχή και εκκαθάριση εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων

1. Για την αποδοχή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικού προσώπου των ετών 2011, 2012 και 2013, η οποία υποβάλλεται από την 1η Ιανουαρίου 2014, και την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, όταν το αποτέλεσμα της πράξης αυτής είναι πιστωτικό, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στην οποία έχει εκκαθαριστεί η αρχική δήλωση ΦΑΠ του οικείου έτους.

2. Για την αποδοχή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΑΠ, που υποβάλλεται από την 1η Ιανουαρίου 2014 από κληρονόμους φυσικού προσώπου, και την έκδοση πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στην οποία έχει εκκαθαριστεί η αρχική δήλωση ΦΑΠ του οικείου έτους.

3. Η αρμοδιότητα αποδοχής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΑΠ φυσικών προσώπων, που υποβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2014 καθώς και η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που δεν εντάσσονται στις ανωτέρω περιπτώσεις 1 και 2, δεν μεταβιβάζεται.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/24.2.2014 «Διαχείριση τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων»:

«Με αφορμή την ΠΟΛ.1047/12.2.2014 απόφαση του ΓΓΔΕ, σχετικά με τον καθορισμό οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης για την αποδοχή ή μη εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικών προσώπων καθώς και τη διαδικασία έκδοσης της οικείας πράξης, καθώς και ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Οι τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) φυσικών προσώπων υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου για τα έτη 2011 έως 2013.

Οι τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) φυσικών προσώπων έτους 2010 καθώς και οι δηλώσεις Ε9 που υποβάλλονται από κληρονόμους αποβιωσάντων υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ.....»

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1047/12.2.2014 και ΠΟΛ.1059/24.2.2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....», ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.