



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 15-3-2018

Αριθμός απόφασης: 1729

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Πηγαδίων Καρπάθου, κατά: α) της υπ' αριθμ. πρωτ./2017 έγγραφης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της από 14/09/2017 αιτήσεως της προσφεύγουσας, β) της υπ' αριθμ./01-04-2015 ατομικής ειδοποίησης ληξιπρόθεσμων οφειλών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, γ) της υπ' αριθμ./2000 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου και δ) της υπ' αριθμ./2000 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου (αρ. φακέλου/89) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθμ. πρωτ./2017 έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της από 14/09/2017 αιτήσεως της προσφεύγουσας, β) υπ' αριθμ./01-04-2015 ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, γ) υπ' αριθμ./2000 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου και δ) υπ' αριθμ./2000 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 31 §2 του ν. 820/1978 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου (αρ. φακέλου/89), των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. πρωτ./**2017** έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της από 14/9/2017 αίτησης-επιστολής της προσφεύγουσας (υποβληθείσης στο ΓΕΦ Καρπάθου), ενημερώθηκε η προσφεύγουσα για το πώς προέκυψε η οφειλή της που αναφέρεται στην υπ' αριθμ./01.04.2015 ατομική ειδοποίηση χρεών και συγκεκριμένα:

Ο, σύζυγος της προσφεύγουσας, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Καρπάθου δηλώσεις κληρονομιάς ως εκ διαθήκης κληρονόμος του Κατόπιν του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου στην υπ' αρ./11-5-1990 δήλωση φόρου κληρονομιάς από τη Δ.Ο.Υ. Καρπάθου το έτος 2000 εκδόθηκαν: α) η υπ' αριθμ./**2000** πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου από την οποία προέκυψε συνολικό ποσό φόρου (κύριου και πρόσθετου) ύψους 65.695,16 ευρώ (22.385.627 δρχ) και β) υπ' αριθμ./**2000** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 31 §2 του ν. 820/1978 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.347,76 ευρώ (800.000 δρχ). Κατά της υπ' αριθμ./**2000** πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου και της υπ' αριθμ./**2000** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 31 §2 του ν. 820/1978 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου ασκήθηκαν από τονοι από 04/01/2001 και

23/02/2001 προσφυγές αντίστοιχα (με αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου και βεβαιώθηκε το 25% του αμφισβητούμενου φόρου και προστίμου (ποσό 17.010,73 ευρώ) από τη Δ.Ο.Υ. Καρπάθου. Κατόπιν των με αριθμό/2003 και/2003 αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου (τμήμα 2^ο) με τις οποίες απορρίφθηκαν οι ασκηθείσες από τονπροσφυγές (με αίτημα συμβιβασμού), βεβαιώθηκε το υπόλοιπο 75% του αμφισβητούμενου φόρου και προστίμου (ποσό 51.032,19 ευρώ). Επειδή ο, σύζυγος της προσφεύγουσας, απεβίωσε την 31/12/2008, στην προσφεύγουσα αναλογούν τα 4/16 των βεβαιωθέντων ποσών φόρου και προστίμου, ήτοι 12.758,05 ευρώ.

2) Με την από 01/4/2015 και με αρ.ατομική ειδοποίηση χρεών της ΔΟΥ Ρόδου, ενημερώθηκε η προσφεύγουσα για οφειλές της (ΑΤΒ/Ημερ/νία :/26-3-2015) ύψους 12.758,05 ευρώ.

3) Με την υπ' αρ./2000 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου, καταλογίσθηκε στον, ΑΦΜ:, σύζυγος της προσφεύγουσας, κύριος και πρόσθετος φόρος συνολικού ποσού 22.385.627 δρχ (65.655,16 ευρώ).

4) Με την υπ' αρ./2000 πράξη επιβολής προστίμου (αρ. δήλωσης/90) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου, επιβλήθηκε στον, ΑΦΜ:, σύζυγος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 800.000 δρχ (2.347,76 ευρώ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Επτά έτη μετά τον θάνατο του σύζυγος της, ήτοι το έτος 2015 βεβαιώθηκε στην ίδια την προσφεύγουσα, ως κληρονόμο, το υπόλοιπο 75% του φόρου κληρονομιάς. Ουδέποτε έλαβε ειδοποίηση για την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων χρεών, ούτε μέσω απλής επιστολής TAXIS, παρά τα όσα αναληθώς αναφέρει η Δ.Ο.Υ. Ρόδου στην υπ' αριθμ. πρωτ./2017 απάντησή της, ότι δήθεν είχε σταλεί η υπ' αριθμ./01-04-2015 ατομική ειδοποίηση.

2) Παραγραφή του δικαιώματος καταλογισμού. Ουδέποτε επιδόθηκαν νομίμως και εμπροθέσμως, ήτοι εντός δεκαετίας από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς (11/05/1990), η πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και η πράξη επιβολής προστίμου, στον σύζυγό της

3) Άκυρη επίδοση της ειδοποίησης ληξιπρόθεσμων οφειλών. Η ανάρτηση της οφειλής στο προσωπικό της λογαριασμό στο TAXISnet δεν συνιστά την κοινοποίηση που απαιτεί ο ν.4174/2013 καθώς δεν συνοδεύεται από ηλεκτρονική ειδοποίηση στη διεύθυνση του ηλεκτρονικού της ταχυδρομείου.

4) Αυθαίρετος υπολογισμός αξιών των κληρονομιαίων ακινήτων.

5) Λανθασμένος υπολογισμός του φόρου στην υπ' αριθμ./2000 πράξη.

6) Παραβίαση της αρχής αναλογικότητας, του κράτους δικαίου και του δημοσίου συμφέροντος. Η προσπάθεια είσπραξης ήδη παραγραφμένων απαιτήσεων του δημοσίου κατά των κληρονόμων τουκαι μάλιστα 12 χρόνια μετά την έκδοση των απορριπτικών αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου, συνιστά παραβίαση του δημοσίου συμφέροντος. Η απαίτηση του Δημοσίου είναι περαγεγραμμένη.

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως 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.

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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 (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στο Γ.Ε.Φ. Καρπάθου την από 14/09/2017 επιστολή ενημέρωσης με την οποία ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. Ρόδου : α) να ενημερωθεί τι αφορά η οφειλή της, όπως αυτή προκύπτει από το σύστημα TAXISnet, και β) τη διαγραφή αυτής.

Επειδή, η με αρ. πρωτ./2017 έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της από 14/9/2017 επιστολής της προσφεύγουσας, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά έχει πληροφοριακό χαρακτήρα, καθόσον η

προσφεύγουσα ενημερώνεται για την πηγή της οφειλής της και συνεπώς δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποίησεως ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς 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 αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, εξάλλου, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 217 και 221 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και 4 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, συνάγεται **ότι η ατομική ειδοποίηση αποτελεί πράξη προ της ενάρξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως**, η οποία ακολουθεί τη νομότυπη **ταμειακή βεβαίωση** του χρέους του οφειλέτη του Δημοσίου. Το περιεχόμενό της είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι αποτελεί μία περαιτέρω γνωστοποίηση του χρέους και ταυτόχρονα μία προειδοποίηση προς τον φορολογούμενο για την έναρξη διοικητικής εκτέλεσης που επίκειται, σε περίπτωση που δεν τακτοποιηθούν οι οφειλές του. Αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος και η αιτία του, ούτως ώστε αυτός να μπορεί να στραφεί με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ανακοπή, αναστολή εκτελέσεως) κατά της πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως, η οποία, σε περίπτωση προσβολής της ατομικής ειδοποίησεως, θεωρείται ως συμπροσβαλλόμενη, ή να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 215/2016 απόφαση της επιτροπής αναστολών του ΣτΕ «....προβλέπεται δε ρητώς και στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν.δ/τος 356/1974 (ΚΕΔΕ), που προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4224/2013, και στην οποία ορίζονται τα εξής: "Η είσπραξη: α) στην περίπτωση των εκτελεστών τίτλων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και β) οποιουδήποτε τίτλου, κατ' εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων επιβολής

πολλαπλών τελών, πραγματοποιείται μόνο δυνάμει του τίτλου. Οι τίτλοι του προηγούμενου εδαφίου καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης, αποκλειστικά για λόγους παρακολούθησης της οφειλής, χωρίς η καταχώρηση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης [...]». Κατ' ακολουθία τούτων, η τυχόν ασκούμενη ανακοπή κατά της ρηθείσης πράξης καταχώρισης είναι απαράδεκτη, ως στρεφόμενη κατά μη εκτελεστής πράξης. Αντιθέτως, η έκδοση της προβλεπόμενης από τη διάταξη του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας ατομικής ειδοποίησης, επαγόμενη, κατά τα προεκτεθέντα, την επέλευση σοβαρών εννόμων συνεπειών σε βάρος του υποχρέου φορολογικής οφειλής, αποτελεί τη μόνη εκτελεστή πράξη, η οποία εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης προκειμένου να εισπραχθεί η οφειλή και, κατ' ακολουθία, παραδεκτώς ασκείται κατ' αυτής η προβλεπόμενη από τη διάταξη του άρθρου 217 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ανακοπή.»

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή** κατά της προσβαλλόμενης ατομικής ειδοποίησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επειδή η εκ τούτης αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, οπότε κατά της πράξης αυτής είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 2α της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/2013, η άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και η εξέτασή τους από την Υπηρεσία μας, προβλέπεται για πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδίδονται από **1/8/2013**.

Επειδή, εν προκειμένω η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τις προσβαλλόμενες: α) υπ' αριθμ./2000 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου (αρ. φακέλου/89, αρ. δήλωσης/90) και β) υπ' αριθμ./2000 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 31 §2 του ν. 820/1978 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου (αρ. φακέλου/89), απορρίπτεται **ως απαράδεκτη** καθόσον οι ως άνω πράξεις έχουν εκδοθεί πριν την **01/08/2013**.

Επειδή, επικουρικώς κατά της υπ' αριθμ./2000 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου και της υπ' αριθμ./2000 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 31 §2 του ν. 820/1978 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρπάθου ασκήθηκαν από τον οι από 04/01/2001 και

23/02/2001 προσφυγές αντίστοιχα (με αίτημα συμβιβασμού) οι οποίες απερρίφθησαν συνέπεια των με αριθμό/2003 και/2003 αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου (τμήμα 2^ο).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η άσκηση δεύτερης προσφυγής κατά των αυτών προσβαλλόμενων πράξεων **είναι απαράδεκτη**, καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 70 του ΚΔΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.