



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 833

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 14.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. / 18.11.2022 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. / 18.11.2022 αίτησή της προς διόρθωση της εκκαθάρισης του φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) με βάση την υπ' αριθμ. / 2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ. / 18.11.2022 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ'

αριθμ. πρωτ./18.11.2022 αίτηση της προσφεύγουσας προς διόρθωση της εκκαθάρισης του ΦΚληρ με βάση την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 14.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 αίτηση της προσφεύγουσας προς διόρθωση της εκκαθάρισης του φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) με βάση την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, και ειδικότερα σ' ό,τι αφορά στον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, με την αιτιολογία ότι ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε ορθά λόγω του ότι αφενός με το άρθρο 2 παρ. 1 ν. 2523/1997 τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 ν. 2523/1997, όταν εκδοθεί η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, γίνεται εκκαθάριση με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη μέρα εκείνης, κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης, μέχρι την έκδοση της απόφασης του δικαστηρίου (οριστικοποίηση υπόθεσης), και αφετέρου το εδ. β' της παρ. 2 του άρθρου 2 ν. 2523/1997, που είχε επικαλεστεί η προσφεύγουσα, αφορά σε ταμειακές προσαυξήσεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής και τη διόρθωση της εκκαθάρισης του ΦΚληρ με βάση την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ειδικότερα δε τη λήψη υπόψη του εδ. β' της παρ. 2 του άρθρου 2 ν. 2523/1997 κατά τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι α) η Δ.Ο.Υ. Χολαργού μετά την έκδοση της υπ' αριθ./16.11.2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ προέβη στη βεβαίωση κύριου ΦΚληρ συνολικού ύψους 21.067,19 € και πρόσθετου φόρου συνολικού ύψους 7.584,19 €, ήτοι συνολικά στη βεβαίωση κύριου και πρόσθετου φόρου συνολικού ύψους 28.151,38 €, β) ουδέποτε εκδόθηκε διαταγή εκτέλεσης της υπ' αριθ./16.11.2015 πράξης και γ) οι διατάξεις του εδ. β' της παρ. 2 του άρθρου 2 ν. 2523/1997 διαλαμβάνουν περί του τρόπου και του ύψους του πρόσθετου φόρου και όχι περί της επιβολής προσαυξήσεων για εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' και 8 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής: «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 αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε **τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης** σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ΚΦΔ και εκείνη του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής), η κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανής προσφυγή έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες **είτε** προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του ίδιου του αιτούντος, την οποία αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. υπ' αριθμ./2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ' αριθμ./2019 απόφαση (5μ.) επίσης του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα)), «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») **είτε** απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 4 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής: «*Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης [...].*»

Επειδή, όπως κρίνεται παγίως από την Υπηρεσία μας, η κατά το άρθρο 41 παρ. 4 ΚΦΔ πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί (εκτελεστή) πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, κατά της οποίας μπορεί, παραδεκτώς κατά νόμον, να ασκηθεί η κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανής προσφυγή, εν συνεχεία δε δικαστική προσφυγή κατά το άρθρο 63 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, δεδομένου ότι η πράξη αυτή (εκκαθάρισης του φόρου) εκδίδεται για σκοπούς εκτέλεσης της δικαστικής απόφασης (που αποτελεί πλέον και το νόμιμο τίτλο), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την απόφαση αυτή (ή, σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής, τον κύριο φόρο που έχει καταλογισθεί με την πράξη προσδιορισμού φόρου), και (υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997) τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης,

σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 ν. 2523/1997. Επομένως, το υπόχρεο πρόσωπο δεν μπορεί κατά νόμον ούτε

α) να ζητήσει με αίτησή του (συνεπώς ούτε με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 αίτηση της προσφεύγουσας) ή οποιαδήποτε διοικητική (συνεπώς ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή) ή δικαστική προσφυγή την τροποποίηση της σχετικής εκκαθάρισης και, επί της ουσίας, των σχετικών οφειλών (ήτοι όχι μόνο του κύριου, αλλά ούτε και του πρόσθετου φόρου / των οικείων προσαυξήσεων), δηλαδή, κατά τη διατύπωση της διάταξης του άρθρου 73 παρ. 1 εδ. β' ν.δ. 356/1974, να αμφισβητήσει το κατ' ουσίαν βάσιμο των σχετικών απαιτήσεων του Δημοσίου, αφού ο κατόπιν της αμφισβήτησής τους προσδιορισμός τους (πριν την περιέλευσή τους στην κατάσταση του ληξιπροθέσμου) είχε κατά νόμον ανατεθεί (κατά χρόνον αρμοδιότητα) στην Υπηρεσία μας ή στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο κατά περίπτωση (αλλά μπορεί μόνο να ασκήσει ένδικο βοήθημα ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου), αλλά ούτε και

β) να στραφεί απευθείας με ενδικοφανή προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης εκκαθάρισης, αφού αυτή δεν υπάγεται στην κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της πράξης αυτής εκκαθάρισης) έννοια των «πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», κατά των οποίων επιτρέπεται η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής της διάταξης αυτής (κατά δε τα κρινόμενα από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια (υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου,/2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου με παραπομπή στις υπ' αριθμ./2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου και υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου)) η αμφισβήτηση της διενεργούμενης, κατά τα προεκτεθέντα, εκκαθάρισης τόσο του κύριου όσο και του πρόσθετου φόρου ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης αυτών, η οικεία δε πράξη εκκαθάρισης προσβάλλεται με την κατά το άρθρο 217 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ανακοπή κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας).

Επειδή, υπό αυτό το πρίσμα η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη** και συγκεκριμένα ως **ασκηθείσα κατά μη πράξης**, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 63 ΚΦΔ. Κι αυτό, γιατί η προσβαλλόμενη με αυτήν υπ' αριθμ. πρωτ./18.11.2022 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής **δε συνιστά:**

α) πράξη προσδιορισμού και επιβολής φόρου ή φορολογικής φύσης προστίμου (ή απόρριψης εν όλω ή εν μέρει αίτησης προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη/-ες φορολογική/-ές υποχρέωση/υποχρεώσεις του προσφεύγοντος, την/τις οποία/-ες αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή

β) πράξη, με την οποία, κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») από τις αναφερόμενες στο ν. 4174/2013, ούτε και

γ) αρνητική απάντηση επί αιτήματος για παύση της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη),

αλλά με αυτή **ενημερώθηκε απλώς** η προσφεύγουσα ότι στην υπό κρίση υπόθεση που κρίθηκε με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε ορθά λόγω του ότι **αφενός** με το άρθρο 2 παρ. 1 ν. 2523/1997 τα

ποσοστά των πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 ν. 2523/1997, όταν εκδοθεί η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, γίνεται εκκαθάριση με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη μέρα εκείνης, κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης, μέχρι την έκδοση της απόφασης του δικαστηρίου (οριστικοποίηση υπόθεσης), και **αφετέρου** το εδ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 2 ν. 2523/1997, που είχε επικαλεστεί η προσφεύγουσα, αναφέρεται σε μη επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων. Αποτελεί δηλαδή η απάντηση αυτή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής απλώς ενημερωτικού χαρακτήρα έγγραφο και ως τέτοιο δεν έχει εκτελεστικότητα. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 14.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.