



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη: 18-04-2017

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθ. Απόφασης: 974

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των . . με ΑΦΜ ... , με ΑΦΜ ... και με ΑΦΜ, ως νομίμων κληρονόμων του αποβιώσαντος την/2015, . . του

... με ΑΦΜ ..., κατά : α) της με αριθμ. .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, β) της με αριθμ. .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, γ) της με αριθμ. .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, δ) της με αριθμ. .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ε) της με αριθμ. .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5.Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής των ανωτέρω προσώπων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Δυνάμει της με αριθ. .../...2012 εντολής ελέγχου του Διευθυντή της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 και κατά εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 2238/1994, στον αποβιώσαντα . . του ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης. Από τον ανωτέρω έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., προέκυψε προσαύξηση περιουσίας του αποβιώσαντος, συζύγου και πατέρα των προσφευγόντων προσώπων, αντίστοιχα, για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει). Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, αφού ελήφθη υπόψη το με αριθμ. .../...-2014 σχετικό υπόμνημα του . ., συντάχθηκε η με αριθμ. .../...-2014 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το πόρισμα της από .../2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε για τον αποβιώσαντα . . του ..., αφενός, προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και αφετέρου, λοιπά αποκρυβέντα εισοδήματα από αναδρομικές αποδοχές του Ι.Κ.Α. ύψους 4.360,20 €, 6.107,27 € και 6.351,62 €, ως ακολούθως :

Α/Α	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΗΓΗ
1	Οικονομικό έτος 2004 - (χρήση 2003)	4.360,20	ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ

			ΣΥΝΤΑΞΗΣ
2	Οικονομικό έτος 2005 - (χρήση 2004)	6.107,27	ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ
3	Οικονομικό έτος 2006 - (χρήση 2005)	6.351,62	ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ
4	Οικονομικό έτος 2008 - (χρήση 2007)	14.100,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
5	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	3.149,90	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
6	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	2.030,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
7	Οικονομικό έτος 2011- (χρήση 2010)	8.250,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
8	Οικονομικό έτος 2012 - (χρήση 2011)	6.150,00	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)

Οι καταθέσεις που χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς και δεν δικαιολογήθηκε η πηγή προέλευσής τους έχουν ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΕ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ				
	2007	2008	2009	2010	2011
Καταθέσεις Εμπορικής	9.100,00	3.000,00	2.030,00	250	
Καταθέσεις Εθνικής				2.300,00	1.600,00
Καταθέσεις Eurobank		149,90		200,00	1.550,00
Καταθέσεις ALPHA	5.000,00			5.500,00	3.000,00
Καταθέσεις Πειραιώς					
Σύνολο καταθέσεων	14.100,00	3.149,90	2.030,00	8.250,00	6.150,00

Μετά τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

Με την αριθμ. .../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του ελεγχόμενου, διαφορά φόρου ύψους 948,06 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 1.137,67 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, ήτοι συνολικό ποσό 2.085,73 €.

Με την αριθμ. .../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του ελεγχόμενου, διαφορά φόρου ύψους 821,93 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 1.220,60 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, ήτοι συνολικό ποσό 2.237,75 €.

Με την αριθμ. .../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του ελεγχόμενου, διαφορά φόρου ύψους 2.906,65 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 3.487,98 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, ήτοι συνολικό ποσό 6.394,63 €.

Με την αριθμ. .../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του ελεγχόμενου, διαφορά φόρου ύψους 380,47 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 456,56 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ήτοι συνολικό ποσό 837,03 €.

Με την αριθμ. .../...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του ελεγχόμενου, διαφορά φόρου ύψους 976,95 €, πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 108% επί του κυρίου φόρου, ύψους 1.055,11 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 160,61 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.192,67 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες, κληρονόμοι του αποβιώσαντος . ., ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τους κατωτέρω λόγους

1. Εσφαλμένος υπολογισμός- διαμόρφωση του ύψους των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων και των φερόμενων ως μη δικαιολογημένων διαφορών για τις χρήσεις 2007, 2010 και 2011.

2. Εσφαλμένη και αυθαίρετη εγγραφή εκ μέρους του ελεγχόμενου, στον κωδικό 507 του εντύπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1 οικονομικών ετών 2004, 2005 ποσού ύψους 12.600,00 €, και 9.600,00 €, αντίστοιχα καθότι κατά τα χρονικά διαστήματα από 01/01/2003-31/12/2003 και 01/01/2004-31/12/2004, δεν είχε εισοδήματα από καμία πηγή.

3. Μη νόμιμη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος ανύπαρκτου κατά το χρόνο έκδοσής τους, προσώπου.

4. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης – μη τεκμηριωμένη κρίση περί προσαύξησης περιουσίας.
5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων .
6. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου.
7. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας με την επιβολή πρόσθετου φόρου 120% επί της κύριας οφειλής.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 2 περ γ' του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)...β)...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, ς) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου

κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 1 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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) ..., β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου...», σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση ... διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου **είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**,...».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 4 του Ν. Δ. 356/05-04-1974 (ΠΕΡΙ ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: "4. 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 καταχώριση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης. Επιδικαζόμενες υπέρ του Δημοσίου κάθε είδους χρηματικές αποζημιώσεις στο πλαίσιο ποινικών δικών που αφορούν αδικήματα που προβλέπονται από τη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία, είναι δυνατόν να εισπράττονται από τη Φορολογική Διοίκηση και σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της παρούσας παραγράφου. 5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται το περιεχόμενο του χρηματικού καταλόγου και των βιβλίων του παρόντος άρθρου, ο τρόπος καταχώρισης των απαραίτητων στοιχείων σε αυτά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. ", όπως τα εντός " " παρ. 4 και 5 προστέθηκαν ως άνω με την παρ.3 του άρθρου 7 του Ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α 288/31.12.2013).

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει **ότι εκτελεστός τίτλος (άρα και νόμιμος)** για την είσπραξη του φόρου, είναι στην προκειμένη περίπτωση **η ίδια η πράξη του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου** και τα ελαττώματα του τίτλου επιδρούν στο κύρος της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Αν, δηλαδή, ελλείπει κάποιο από τα παραπάνω στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ, ο τίτλος καθίσταται άκυρος και η κατ' ακολουθία εκτέλεση που στηρίζεται σε αυτόν είναι μη νόμιμη. Επιπλέον, καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε κατά φυσικού προσώπου μετά το θάνατο του είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατ' ανυπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσης της υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο, υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (ΣτΕ ΟΛ 179/1977, ΣτΕ 1014/1983, ΣτΕ 1779/1988 κ.α.).

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 1885 του Α.Κ., ορίζεται ότι οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδίκαια μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός, ενώ με την ΠΟΛ.1103/12.12.2004 Εγκύκλιο προβλέπεται ότι οι υπηρεσίες που συντάσσουν χρηματικούς καταλόγους, υποχρεούνται να αναγράφουν τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα, με τα πλήρη στοιχεία τους στο χρηματικό κατάλογο, καθώς και το ποσοστό ευθύνης τους (μερικώς ή αλληλεγγύως και σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη). Επιπλέον, εφόσον έχουν εκδοθεί άκυρα φύλλα ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέα φύλλα ελέγχου στο όνομα του αποθανόντος στα οποία θα γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν. Για αυτά τα φύλλα δεν τίθεται, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. και την περ γ'

της παρ 2 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 και περαιτέρω από τον συνδυασμό των διατάξεων και της παρ 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, θέμα παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησής τους.

Επειδή σύμφωνα με το υπ αριθμ. πρωτ. 1060802/1201/Α0012/25-06-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «*Σύμφωνα με την 770/1988 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης, φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος χωρίς σε αυτό το φύλλο να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους έπρεπε και να κοινοποιηθεί είναι κατ' αρχήν άκυρο ως εκδοθέν κατ' ανυπαρκτου προσώπου. Περαιτέρω, με το άρθρο 1885 του Α.Κ., ορίζεται, ότι οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδίκαια μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός. Επίσης, με την ΠΟΛ.1103/12.12.2004 διαταγή οι υπηρεσίες που συντάσσουν χρηματικούς καταλόγους, υποχρεούνται να αναγράφουν τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα, με τα πλήρη στοιχεία τους στο χρηματικό κατάλογο, καθώς και το ποσοστό ευθύνης τους (μερικώς ή αλληλεγγύως και σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη). Εφόσον έχουν εκδοθεί άκυρα φύλλα ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέα φύλλα ελέγχου στο όνομα του αποθανόντος στα οποία θα*

γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν. Για αυτά τα φύλλα δεν τίθεται, σύμφωνα με την περίπτ. α' της [παρ. 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.](#), θέμα παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησής τους....»

Επειδή και η θέση της αρμόδιας Δ/σης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (σχετ. το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων) είναι ότι με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους και ότι, αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, **με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων**, οι οποίοι είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα και εν κατακλείδι ότι τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου.

Επειδή κατ' επέκταση ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις εισοδήματος δεν είναι νόμιμες, διότι εκδόθηκαν σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου (αποβιώσαντα) και δεν προκύπτει με σαφήνεια το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο, είναι βάσιμος και, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός.

Επειδή όμως στις από/2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005, 2008, 2011 και 2012 καθώς και στην από .../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ . ., στο όνομα του αποβιώσαντος . . του ... δεν προκύπτει με σαφήνεια το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο και επομένως και στους προσφεύγοντες.

Επειδή περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος που έχουν εκδοθεί σε βάρος του κληρονομούμενου . . Α.Φ.Μ. ... δεν αναγράφουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα τους κληρονόμους του θανόντος, σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή κατά το ποσοστό του καθενός βάσει της κληρονομικής τους μερίδας, δεν προσδιορίζουν την κληρονομική μερίδα εκάστου των κληρονόμων (εν συνόλω τρεις) και επομένως δεν προσδιορίζουν και το μέτρο κατά το οποίο, ενδεχομένως, συμμετέχει στην ευθύνη επί των καταλογισθέντων ποσών, ο καθένας από αυτούς.

Επειδή, μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής **η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ 2γ και 63 § 6 του ν.4174/2013**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής των :, . . και . ., εκ διαθήκης κληρονόμων του που απεβίωσε στις .../2015, καθώς και την ακύρωση των: α) με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, β) με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, γ) με αριθμ./...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, δ) με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και ε) με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να εκδοθούν νομίμως νέες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής
Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.