



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα:29-6-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2440

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανών προσφυγών των α) ΑΦΜ:....., κατοίκου για ίδιο λογαριασμό του με την ιδιότητα του ως κληρονόμου του ελεγχόμενου και ήδη αποθανόντος ΑΦΜ: β) ΑΦΜ:....., κατοίκου με

την ιδιότητα του ως και γ) ΑΦΜ:....., κατοίκου με την ιδιότητα του ως κληρονόμου του ελεγχόμενου και ήδη αποθανόντος ΑΦΜ:

5. Τις από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανείς προσφυγές των α) ΑΦΜ:....., κατοίκου για ίδιο λογαριασμό του με την ιδιότητα του ως κληρονόμου της ελεγχόμενης και ήδη αποθανούσαςσύζυγος επίσης αποθανόντα ΑΦΜ: β) ΑΦΜ:....., κατοίκου με την ιδιότητα του και γ) ΑΦΜ:....., κατοίκου με την ιδιότητα του ως κληρονόμου της ελεγχόμενης και ήδη αποθανούσας σύζυγος επίσης αποθανόντα ΑΦΜ:

Επίσης κατατέθηκαν τα με αρ. πρωτ. και υπομνήματα.
κατά των:

υπ.΄ αρ., και πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των άρθρων 2, 23, 25, 27, 28, 30, 34, 37 και του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013) των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2000 – 31/12/2000, 01/01/2001 – 31/12/2001, 01/01/2002 – 31/12/2002, 01/01/2003 – 31/12/2003 και 01/01/2004 – 31/12/2004 αντίστοιχα που εκδόθηκαν σε βάρος του ελεγχόμενου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

υπ.΄ αρ., και πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των άρθρων 2, 23, 25, 27, 28, 30, 34, 37 και του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013) των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2000 – 31/12/2000, 01/01/2001 – 31/12/2001, 01/01/2002 – 31/12/2002, 01/01/2003 – 31/12/2003 και 01/01/2004 – 31/12/2004 αντίστοιχα της ελεγχόμενης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αυτή αποτυπώνεται στην παρούσα απόφαση.

Επί των από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανών προσφυγών των, α) β) με την ιδιότητα του ως και γ) οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2001 επιβλήθηκε σε βάρος του ΑΦΜ: του οποίου οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 5.786,48 €, πλέον 6.943,77 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 12.730,26 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ.στον αποβιώσαντα και στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας περιουσίας στην

χρήση 2000.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος του ΑΦΜ: του οποίου οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 9.000,18 €, πλέον 10.800,22 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 19.800,40 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στον αποβιώσαντα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2001.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος του ΑΦΜ: του οποίου οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 24.982,89 €, πλέον 29.979,47 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 54.962,36 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στον αποβιώσαντα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2002.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του ΑΦΜ: του οποίου οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 600,00€, πλέον 720,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 1.320,00 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ..... στον αποβιώσαντα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2003.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του ΑΦΜ: του οποίου οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 27.574,97 €, πλέον 33.089,96 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 60.664,93 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στον αποβιώσαντα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2004.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2001 επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΦΜ: της οποίας οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 4.628,00 €, πλέον 5.553,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 10.181,62 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ..... στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2000.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΦΜ:

..... της οποίας οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 7.447,15 €, πλέον 8.936,58 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 16.383,75 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ..... στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2001.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΦΜ: της οποίας οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 25.153,00 €, πλέον 30.83,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 55.362,60 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2002.

Με την υπ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΦΜ: της οποίας οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 300,00€, πλέον 360,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 660,00 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2003.

Με την υπ' πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος τηςΑΦΜ: της οποίας οι προσφεύγοντες είναι κληρονόμοι φόρος εισοδήματος ποσού 33.605,51 €, πλέον 37.285,12 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης) συνολικό ποσό φόρου 70.890,63 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην αποβιώσασα διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2004.

Οι προσφεύγοντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

2. «Η ανυπαρξία της παράβασης».

3. «Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του μερικού φορολογικού ελέγχου και της έκδοσης και του σώματος των οριστικών διορθωτικών καταλογιστικών πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου».

(3.α.) «Η νόμω και ουσία αβάσιμη έκδοση των καταλογιστικών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα του κληρονομούμενου και όχι των κληρονόμων και

μάλιστα, χωρίς να προσδιορίζεται αυτοτελώς το ποσό που αντιστοιχεί στον κάθε κληρονόμο - προσφεύγοντα».

(3.β.) «Η λειτουργία της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών εν γένει, ως προανακριτικών ή διοικητικών υπηρεσιών».

(3.γ.) «Ιδίως, ως προς τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με αφορμή παράνομα κτηθέντα αποδεικτικά μέσα, τα οποία αφορούν σε άλλες διαχειρίσεις και τα οποία ούτως ή άλλως ουδόλως προσαυξάνουν τη φοροδοτική ικανότητα του ελεγχόμενου».

(3.δ.) «Ιδίως, ως προς την παραγραφμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση χρήση και να καταλογίσει για την χρήση αυτή φόρο».

(3.ε.) Ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος δεν συνιστά μερικό φορολογικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.4174/2013.

(3.στ.) «Μη υπογραφή των πρωτότυπων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος - Μη υπογραφή της οικείας Έκθεσης Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φ.π.».

(3.ζ.) «Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου» - «Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης» - «Αναιτιολόγητο της καταλογιστικής πράξης».

(3.η.) «Η έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ως πληροφοριακό δελτίο».

(3.θ.) «Η μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ)».

(3.ι.) «Αυτοτελής έλεγχος σε συζύγους, με σύζυγο προστατευόμενο μέλος και ενιαία φοροδοτική ικανότητα».

(3.ια.) «Ο φορολογικός καταλογισμός σε κληρονόμο, που τελεί σε πλήρη στερητική δικαστική συμπαράσταση».

4. «Ως προς τον υπό κρίση φορολογικό έλεγχο της ελεγκτικής φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις αυτού, όπως διατυπώνονται με την οικεία έκθεση ελέγχου.

4.1. Γενικά ως προς τον τρόπο επεξεργασίας των ελεγχόμενων τραπεζικών κινήσεων και την προσαύξηση περιουσίας.

4.(1.α) «Ως προς τη νόμω αβάσιμη και πλημμελώς εφαρμοζόμενη τεχνική ελέγχου των τραπεζικών κινήσεων. Και ως προς την αναδρομικότητα στην εφαρμογή της.»

4.(1.β) «Ως προς την φορολογητέα «προσαύξηση περιουσίας από μη νόμιμη αιτία ή την άγνωστη πηγή. Και ως προς την αναδρομικότητα της.»

4.(1.γ) «Ως προς τον επιμερισμό του ελέγχου των ποσών σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται ο ελεγχόμενος - προσφεύγων ως συνδικαιούχος αυτών».

4.2. Ιδίως ως προς τις επιμέρους ελεγχόμενες τραπεζικές πιστωτικές (καταθετικές) κινήσεις εσωτερικού και λοιπά στοιχεία που αναφέρονται στην οικεία έκθεση της ελεγκτικής φορολογικής αρχής-

«Ως προς τις ελεγχόμενες ελληνικές καταθετικές (πιστωτικές) τραπεζικές κινήσεις που απεικονίζονται στους πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι οποίες με βάση τα σχετικά

αποδεικτικά στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο ελεγχόμενος - προσφεύγων και προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου δεν έγιναν από αυτόν δεκτές ως προς την νόμιμη πηγή και αιτία προέλευσης τους. Οι εν λόγω κινήσεις από τα προσκομιζόμενα ενώπιον του φορολογικού ελέγχου στοιχεία αποδεικνύεται ότι σε καμία περίπτωση δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη νόμιμη αιτία. »

4.3. Η έναρξη και η διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού έλεγχου, σε σχέση με τον οικείο ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα HSBC Γενεύης και τα στοιχεία της «λίστας Λαγκάρντ».

4.4 Η νόμος και ουσία αβάσιμη έκδοση αυτοτελών φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ήτοι καταλογιστικών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χωριστά και για τους δύο συζύγους για τις ίδιες διαχειριστικές χρήσεις και όχι ενός φύλλου ελέγχου για κάθε διαχειριστική χρήση, από κοινού, στα ονόματα των κληρονομούμενων συζύγων....., και, επικουρικά, συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου για την , ιδίως, για τις χρήσεις 1997, 1998, 199, 2000, 2001, 2002, 2003 και 2004.

ΑΙΤΗΜΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΡΗΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΣ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται καθορισμός ημερομηνίας προς συζήτηση της υπόθεσης.

ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ

Από την μελέτη του ανωτέρω με το οποίο ζητείται καθορισμός ημερομηνίας προς συζήτηση της υπόθεσης, δεν κρίνεται σκόπιμο η κλήση σε ακρόαση των προσφευγόντων.

Επειδή κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν **κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους**, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου (άρθρο 5 παρ. 1 ν.2238/94 που ίσχυσε έως την 31/12/2013).

Επειδή ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας **ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων** και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση (άρθρο 66 παρ. 1 εδάφιο 1 ν.2238/94 που ίσχυσε έως την 31/12/2013).

Επειδή οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν **κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους** στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους (άρθρο 67 παρ. 4 εδάφιο 1 ν.4172/2013 που ισχύει από την 01/01/2014).

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία **να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει** την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, **την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων** που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον

υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου,... (άρθρο 23 παρ. 1 εδάφιο 1 ν.4174/2013 που ισχύει από την 01/01/2014).

Επειδή οι σύζυγοι (υπόχρεος) και έχουν υποβάλλει, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή όπως προκύπτει από τις ως άνω διατάξεις αντικείμενο του ελέγχου αποτελεί η δήλωση των εισοδημάτων που έχει υποβληθεί από κοινού από τους συζύγους κατά τη διάρκεια του γάμου τους.

Επειδή 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 (άρθρο 72 παρ. 1 ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι σε περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος και από τους δύο συζύγους, οι πράξεις διοικητικού και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μεν επ' ονόματι του συζύγου, περιέχουν όμως προσδιορισμό ιδίας και αυτοτελούς υποχρέωσης της συζύγου για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημά της που περιέχεται στη δήλωση (στην περίπτωση του διοικητικού προσδιορισμού) ή το φόρο που βεβαιώνεται κατόπιν ελέγχου (στην περίπτωση του διορθωτικού προσδιορισμού (πρβλ ΣτΕ 221/2001, ΔΠρ Θεσσαλ. 1205/2015).

Εν προκειμένω από τους αρμόδιους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ.διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος των (υπόχρεος) και (σύζυγος) κατόπιν του οποίου συντάχθηκαν η από έκθεση ελέγχου αφορώσα τον και η από Έκθεση ελέγχου αφορώσα την Εν συνεχεία εκδόθηκαν για κάθε ελεγχόμενη χρήση δύο πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με υπόχρεο τον και σύζυγο τη, οι οποίες έχουν ως ακολούθως:

1. Χρήση 2000 α) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) του και Β) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) της συζύγου,
2. Χρήση 2001 α) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) του και Β) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) της συζύγου,
3. Χρήση 2002 α) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) του και Β) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) της συζύγου,
4. Χρήση 2003 α) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) του και Β) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) της συζύγου,

5. Χρήση 2004 α) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) του και Β) η υπ' αριθ. πράξη, για τη διαφορά φόρου που αναλογεί στο εισόδημα (κατόπιν ελέγχου) της συζύγου

Επειδή κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων που ορίζουν τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, δεν εκδόθηκε μία ενιαία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ανά χρήση) επ' ονόματι του συζύγου, περιέχουσα προσδιορισμό ιδίας και αυτοτελούς φορολογικής υποχρέωσης για τον κάθε σύζυγο ξεχωριστά, αλλά εκδόθηκαν δύο διακριτές πράξεις (για την ίδια χρήση) με τον ίδιο όμως υπόχρεο, αλλά διαφορετικό περιεχόμενο ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου της κοινής δήλωσης και του καταλογισμού της διαφοράς φόρου σε βάρος του κάθε συζύγου.

Περαιτέρω, όσον αφορά στην εξεταζόμενη υπόθεση όπου οι ελεγχόμενοι σύζυγοι έχουν αποβιώσει, η πράξη θα έπρεπε να εκδοθεί στο όνομά τους με παράλληλη αναφορά σε αυτή ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων οι οποίοι είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1885 του Αστικού Κώδικα οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός. Οίκοθεν νοείται ότι επί της πράξεως πρέπει να αναφέρεται και το ποσοστό της μερίδας του κάθε κληρονόμου επί της κληρονομηθείσας περιουσίας. Διαφορετικά, σε περίπτωση που οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται στο όνομα του αποβιώσαντος χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι καταρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτων προσώπων.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την ακύρωση των με υπ' αριθμ. α) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2000 – 31/12/2000, 01/01/2001 – 31/12/2001, 01/01/2002 – 31/12/2002, 01/01/2003 – 31/12/2003 και 01/01/2004 – 31/12/2004 και β) οι με υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2000 – 31/12/2000, 01/01/2001 – 31/12/2001, 01/01/2002 –

31/12/2002, 01/01/2003 – 31/12/2003 και 01/01/2004 – 31/12/2004 αντίστοιχα, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου και της υποχρέου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΧΡΗΣΗ: 01/1/-31/12/2000	0,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ: 01/1/-31/12/2001	0,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ: 01/1/-31/12/2002	0,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ: 01/1/-31/12/2003	0,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ: 01/1/-31/12/2004	0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ