



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα

15/04/2016

Αριθμός απόφασης:

1402

**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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. 21716/08-10-2014

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: (α), Α.Φ.Μ. (β) Α.Φ.Μ., κατοίκων, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος και του μεταποβιώσαντος έτερου κληρονόμου αυτού, κατά της υπ' αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, με την οποία, επιβλήθηκε Φ.Π.Α. ποσού 52.673,92 €, πλέον 63.208,70 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας

5. Την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των:
(α), Α.Φ.Μ. (β) Α.Φ.Μ., κατοίκων, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος και του μεταποβιώσαντος έτερου κληρονόμου αυτού....., 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 την υπ' αρ. εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του αποβιώσαντος στις, με αντικείμενο εργασιών, για τις διαχειριστικές περιόδους 27/3/2002 έως 31/12/2002, 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 & 1/1/2005 έως 17/9/2005. Από τον έλεγχο αυτό συντάχθηκε η έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει της οποίας τα αποτελέσματα της επιχείρησης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων από τους εξ' αδιαθέτου κληρονόμους του αποβιώσαντος και εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α., επ' ονόματι του ελεγχόμενου, για κάθε έναν από τους κληρονόμους του και η φορολογική υποχρέωση καθενός επιμερίσθηκε στην πρώτη σελίδα των πράξεων κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας.

Οι κληρονόμοι του: (α) (β) και (γ) (πατέρας, μητέρα και αδελφός αντίστοιχα), προσέφυγαν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά των Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α., προβάλλοντας μεταξύ άλλων το λόγο ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, διότι εκδόθηκαν στο όνομά τους και όχι στο όνομα του θανόντος.
Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε ως αβάσιμη με την αρ. απόφασή του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Κατά της απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου οι προαναφερόμενοι κληρονόμοι του άσκησαν εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, το οποίο με τις αρ. αποφάσεις έκανε δεκτές τις εφέσεις, εξαφάνισε την προαναφερόμενη πρωτόδικη απόφαση και ακύρωσε τις Πράξεις Προσδιορισμού ΦΠΑ καθόσον, «οι επίμαχες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ αφορούν φορολογική υποχρέωση του μέχρι το χρόνο του θανάτου του, έπρεπε να εκδοθούν στο όνομα του θανόντος και όχι στο όνομα των κληρονόμων του.»

Κατόπιν των ανωτέρω, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή ελέγχου για τον αποβιώσαντα για τις διαχειριστικές περιόδους 27/3/2002 έως 31/12/2002, 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 & 1/1/2005 έως 17/9/2005.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (επανάληψη διαδικασίας) και εκδόθηκαν στο όνομα του θανόντος, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αρ. αντιστοίχως για τις διαχειριστικές περιόδους 27/3/2002 έως 31/12/2002, 1/1/2003 έως 31/12/2003, 1/1/2004 έως 31/12/2004 και 1/1/2005 έως 17/9/2005.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται η υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, με την οποία, επιβλήθηκε Φ.Π.Α. ποσού 52.673,92 €, πλέον 63.208,70 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. δεν έχει εκδοθεί νόμιμα, καθόσον ναι μεν εκδόθηκε μία πράξη Φ.Π.Α. επ' ονόματι του αποβιώσαντος-κληρονομούμενου, με το συνολικό ποσό οφειλής, πλην όμως επ' αυτής έπρεπε να αναγραφούν τα ονόματα των κληρονόμων και να διαχωριστεί το ποσό ή το ποσοστό που αναλογεί σε κάθε έναν από τους κληρονόμους και να επιδοθούν σε κάθε έναν απ' αυτούς.
2. Ήταν αδύνατο να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του κληρονομούμενου λόγω ανωτέρας βίας.
3. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
4. Δεν είναι εικονικά τα δύο ληφθέντα τιμολόγια που χαρακτηρίστηκαν ως τέτοια από τον έλεγχο.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 30 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.»

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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 72 (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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι **εκτελεστός τίτλος** (άρα και νόμιμος) για την είσπραξη του φόρου, είναι 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' ανύπαρκτου, 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 σύμφωνα με το υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015** έγγραφό της Διεύθυνσης ελέγχων του ΥΠ. ΟΙΚ.: «αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, σας γνωρίζουμε τα εξής: 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. 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. 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. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν»

Επειδή, η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης αξίας εκδόθηκε μεν επ' ονόματι του αποβιώσαντος-κληρονομούμενου και επ' αυτής αναφέρεται ότι «**ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΥΠ' ΑΡ. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΦΕΤΕΙΟΥ**, ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΟΥ ΘΑΝΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΘΑ ΒΕΒΑΙΩΘΟΥΝ ΤΑ 3/6 ΤΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ, ΟΣΑ ΚΑΙ ΤΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΕΓΡΑΦΗΚΑΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ» και κοινοποιήθηκε στην και τον, ως κληρονόμους του και του μεταποβιώσαντος, έτερου κληρονόμου αυτού, πλην όμως επί της ως άνω πράξης δεν αναφέρεται ότι αυτή εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, ούτε αναφέρονται τα στοιχεία αυτών όπως και η κληρονομική μερίδα εκάστου.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων **τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός**.

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

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 63 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 προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής, και **την ακύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης αξίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 έως 31/12/2004, προκειμένου να εκδοθεί νέα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).