



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 09 / 12 / 2015

Αριθμός Απόφασης 4712

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.13 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από 02/09/2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του κατοίκου Αττικής, οδός με ΑΦΜ: και την από 14/09/2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή των με ΑΦΜ: με ΑΦΜ: με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ: κατά των από 23/06/2015 και αριθμούς, και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2001, 2002 και 2003 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις υπ' αριθμ./23-06-2015,/23-06-2015, και/23-06-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, καθώς και την από 23/06/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 07/12/2015 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί των υπ' αριθμ./02-09-2015 και/14-09-2015 ενδικοφανών προσφυγών των ανωτέρω προσώπων, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 13/02/2014 εντολή διενέργειας προκαταρκτικής εξέτασης του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (Α.Β.Μ:), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη **2001, 2002 και 2003**, από τη ΔΟΥ Δ' Αθηνών, με βάση την υπ' αριθμ./2014 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, **στην αποβιώσασα** του, που διέμενε στην **Αθήνα**, επί της οδού αριθ., τ.κ., με **Α.Δ.Τ** και **ΑΦΜ**:, αρμοδιότητας ΔΟΥ Δ' Αθηνών, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας της αποβιώσασας μητέρας του προσφεύγοντος κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 § 3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), βάσει των στοιχείων που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθήκευσης (usb) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (cd), που παρελήφθη αρμοδίως,

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών επενδυτικών προϊόντων που διαβιβάστηκαν από τον Εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος, προέκυψαν **οι πρωτογενείς** καταθέσεις για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματά των προσφευγόντων, ο έλεγχος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών κατέληξε στο πόρισμά του, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, αναγράφεται στην από **23/06/2015** Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ΔΟΥ

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας και λοιπά αποκρυβέντα εισοδήματα** στην αποβιώσασα του, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται:

Μη δηλωθέντα εισοδήματα οικ. ετών 2001 - 2002			
Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Ποσά	
		Δραχμές	Ευρώ
2001	2000	116.540.498 δρχ	342.011,73 €
2002	2001	344.203.318 δρχ	1.010.134,46 €
2003	2002		332.142,44 €
Σύνολο			1.684.288,63 €

Αναλυτικά, οι σχετικές καταθέσεις έχουν ως εξής:

♦ **Οικονομικό έτος 2001 (Εισοδήματα 01/01 – 31/12/2000)**

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Αναλογία που αφορά την	Ποσό που αναλογεί στην
		Αριθμός	Είδος				
1			Καταθέσεις Όψεως	11/01/00	949.000	1/2	474.500 δρχ
2			Καταθέσεις Όψεως	29/02/00	50.319.117	1/2	25.159.559 δρχ
3			Καταθέσεις Όψεως	06/04/00	175.458.740	1/2	87.729.370 δρχ
5			Καταθέσεις Όψεως	11/05/00	10.000.253	1/2	5.000.126 δρχ
7			Καταθέσεις Όψεως	20/06/00	1.531.200	1/2	765.600 δρχ
17			Καταθέσεις Προθεσμίας	07/11/00	4.000.000	1/2	2.000.000 δρχ
Σύνολο					242.258.310		121.129.155 δρχ
Μείον: Διαφορά εσόδων - εξόδων							4.588.657 δρχ
Αποκρυβείσα Φορολογητέα Ύλη							116.540.498 δρχ

♦ **Οικονομικό έτος 2002 (Εισοδήματα 01/01 – 31/12/2001)**

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Αναλογία που αφορά την	Ποσό που αναλογεί στην	
		Αριθμός	Είδος				Δραχμές	Ευρώ
9			Καταθέσεις Όψεως	28/02/01	2,85 €	50%		1,43 €
12			Καταθέσεις Όψεως	09/03/01	1.095,60 €	50%		547,80 €
13			Καταθέσεις Όψεως	05/03/01	2.892,61 €	50%		1.446,31 €
17			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	14/04/01	144.963 δρχ	100%	144.963 δρχ	425,42 €
18			Καταθέσεις Όψεως	24/04/01	29.347,02 €	50%		14.673,51 €
19			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/05/01	144.963 δρχ	100%	144.963 δρχ	425,42 €
21			Καταθέσεις Όψεως	18/06/01	1.038,04 €	50%		519,02 €
23			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/06/01	144.963 δρχ	100%	144.963 δρχ	425,42 €
24			Καταθέσεις Όψεως	22/06/01	2.429,40 €	50%		1.214,70 €
32			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	19/07/01	218.298 δρχ	100%	218.298 δρχ	640,64 €
36			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/08/01	144.963 δρχ	100%	144.963 δρχ	425,42 €
38			Καταθέσεις Όψεως	30/08/01	8.957,39 €	50%		4.478,70 €
39			Καταθέσεις Όψεως	30/08/01	14.081,76 €	50%		7.040,88 €
42			Καταθέσεις Όψεως	20/09/01	60.819,23 €	50%		30.409,62 €
43			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	20/09/01	144.963 δρχ	100%	144.963 δρχ	425,42 €
44			Καταθέσεις Όψεως	21/09/01	1.128,35 €	50%		564,18 €
46			Καταθέσεις Όψεως	24/09/01	4.521,38 €	50%		2.260,69 €
47			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	19/10/01	144.963 δρχ	100%	144.963 δρχ	425,42 €
49			Καταθέσεις Προθεσμίας	08/11/01	4.000.000 δρχ	50%	2.000.000 δρχ	5.869,41 €
50			Καταθέσεις Όψεως	2011-01	37.414,48 €	50%		18.707,24 €
51			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/11/01	425,42 €	100%		425,42 €
53			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	14/12/01	873,79 €	100%		873,79 €
Σύνολα								92.225,86 €
Μείον: Διαφορά εσόδων - εξόδων							2.133.646 δρχ	6.261,62 €
Πλέον: Τμήμα του υπ' αριθμ./07-11-01 συμβολαίου							74.143.000 δρχ	217.587,68 €
Πλέον: Τμήμα του υπ' αριθμ./07-11-01 συμβολαίου							240.768.000 δρχ	706.582,54 €
Αποκρυβείσα Φορολογητέα Ύλη								1.010.134,46 €

♦ **Οικονομικό έτος 2003 (Εισοδήματα 01/01 – 31/12/2002)**

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Αναλογία που αφορά την	Ποσό που αναλογεί στην
		Αριθμός	Είδος				
2			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/01/02	425,43 €	100%	425,43 €
4			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/02/02	425,43 €	100%	425,43 €
7			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/03/02	480,22 €	100%	480,22 €
8			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	01/04/02	3.343,40 €	50%	1.671,70 €
12			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	19/04/02	670,47 €	100%	670,47 €
15			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/05/02	439,04 €	100%	439,04 €
19			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	07/06/02	150.000,00 €	100%	150.000,00 €
21			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	20/06/02	439,04 €	100%	439,04 €
22			Καταθέσεις Όψεως	03/07/02	280,00 €	100%	280,00 €
23			Καταθέσεις Όψεως	03/07/02	560,00 €	100%	560,00 €
26			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	19/07/02	661,21 €	100%	661,21 €
29			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	21/08/02	439,04 €	100%	439,04 €
32			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	05/09/02	90.000,00 €	100%	90.000,00 €
34			Καταθέσεις Ταμιευτηρίου	04/10/02	90.000,00 €	100%	90.000,00 €
37			Καταθέσεις Όψεως	29/11/02	112,40 €	50%	56,20 €
Σύνολα					338.275,68 €		336.547,78 €
Μείον: Διαφορά εσόδων - εξόδων							4.405,34 €
Αποκρυβείσα Φορολογητέα Ύλη							332.142,44 €

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

- ✓ Την υπ' αριθμ./**23-06-2015** πράξη, οικονομικού έτους **2001** και καταλόγισε φόρο εισοδήματος ποσού 48.986.128 δρχ, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης σε ποσοστό 120% ποσού 58.783.354 δρχ και συνολικού ποσού 107.769.482 δρχ ή **316.271,41 €**, το οποίο βεβαιώθηκε επ' ονόματι της αποβιωσάσης στις 22/07/2015 (ΑΧΚ και ΑΤΒ),
- ✓ Την υπ' αριθμ. .../**23-06-2015** πράξη, οικονομικού έτους **2002** και καταλόγισε φόρο εισοδήματος ποσού 145.276.851 δρχ, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης σε ποσοστό 120% ποσού 174.332.221 δρχ και συνολικού ποσού 319.609.072 δρχ ή **937.957,66 €**, το οποίο βεβαιώθηκε επ' ονόματι της αποβιωσάσης στις 22/07/2015 (ΑΧΚ και ΑΤΒ),
- ✓ Την υπ' αριθμ./**23-06-2015** πράξη, οικονομικού έτους **2003** και καταλόγισε φόρο εισοδήματος ποσού 332.142,44 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης σε ποσοστό 120% ποσού 154.810,93 € και συνολικού ποσού **283.820,04 €**, το οποίο βεβαιώθηκε επ' ονόματι της αποβιωσάσης στις 22/07/2015 (ΑΧΚ και ΑΤΒ ...),

Οι προσφεύγοντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, ζητούν την **ακύρωση** των ανωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τους κατωτέρω λόγους:

- i. Ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις **δεν είναι νόμιμοι τίτλοι**, καθόσον δεν αναφέρουν τα ονόματα των κληρονόμων και η βεβαίωση που έγινε βάσει αυτών είναι προφανώς παράνομη, ως στηριζόμενη σε προδήλως παράνομο τίτλο (προβάλλεται μόνο από τον πρώτο από τους προσφεύγοντες)
- ii. Ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/1994 για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2000 – 2002
- iii. Ότι τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη **έχουν υποπέσει σε παραγραφή**,
- iv. Ότι παραβιάστηκε η αρχή της νομιμότητας, και του άρθρου 78 § 1 του συντάγματος
- v. Ότι η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου ήταν μη νόμιμη,
- vi. Ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, έχουν ελλιπή αιτιολογία,
- vii. Ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και έγινε κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης,
- viii. Ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η μη πρόσβασή αυτών στα έγγραφα της υπόθεσης

Επειδή οι προσφεύγοντες έχουν ασκήσει χωριστές ενδικοφανείς προσφυγές και συγκεκριμένα ο πρώτος από τους προσφεύγοντες έχει ασκήσει την υπ' αριθμ./**02-09-2015** και οι λοιποί την υπ' αριθμ./**14-09-2015**, με τις οποίες **ζητείται η ακύρωση των ιδίων πράξεων**, ήτοι των από 23/06/2015 και αριθμούς 279, 280 και 281 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, με την παρούσα **απόφαση** προς αποφυγή έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων, **συνεξετάζονται**.

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 **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 φορολογούμενο-*

υ, 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 από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι **εκτελεστός τίτλος** (άρα και νόμιμος) **για την είσπραξη του φόρου**, είναι στην προκείμενη 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' 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 στην προκείμενη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις **έχουν εκδοθεί σε βάρος της κληρονομούμενης, χωρίς καμία αναφορά στα ονόματα και στα στοιχεία των κληρονόμων**, οι οποίοι **είναι κατά νόμον υπόχρεοι σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή κατά το ποσοστό του καθενός βάσει της κληρονομικής τους μερίδας**,

Επειδή από την από **23/06/2015** Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και κοινοποιήθηκε μαζί με αυτές στους προσφεύγοντες, σε συνδυασμό με την φορολογία περί κληρονομιών, προκύπτει ότι νόμιμοι κληρονόμοι της θανούσας, στην οποία διενεργήθηκε ο εν λόγω φορολογικός έλεγχος, είναι οι:

1. του	-ΑΦΜ:.....	, με ποσοστό κληρονομικής μερίδας	50,0%
2. του	-ΑΦΜ:.....	, με ποσοστό κληρονομικής μερίδας	12,5%
3. του	-ΑΦΜ:.....	, με ποσοστό κληρονομικής μερίδας	12,5%
4. του	-ΑΦΜ:.....	, με ποσοστό κληρονομικής μερίδας	12,5%
5. του	-ΑΦΜ:.....	, με ποσοστό κληρονομικής μερίδας	12,5%

Επειδή με το υπ' αριθμ./**18-11-2015** έγγραφό μας ζητήσαμε την συνδρομή της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, **ως προς τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος προσώπου**, δεδομένου ότι στην προκείμενη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος μετά το θάνατο της φορολο-

γουμένης, και εκδόθηκαν Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **στις οποίες ως υπόχρεη αναγράφεται η αποβιώσασα φορολογούμενη, χωρίς να γίνεται καμία αναφορά στους κληρονόμους**, οι οποίοι αναγράφονται στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, χωρίς όμως να γίνεται μνεία των κληρονομικών τους μερίδων.

Επειδή με το υπ' αριθμ./27-11-2015 έγγραφό της η διεύθυνση ελέγχων, μας απάντησε ότι: «Σε απάντηση του παραπάνω σχετικού σας αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, και σε ό,τι αφορά θέματα της αρμοδιότητάς μας που θίγονται σε αυτό, 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 ο ισχυρισμός του πρώτου από τους προσφεύγοντες ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις **δεν είναι νόμιμοι τίτλοι**, καθόσον δεν αναφέρουν τα ονόματα των κληρονόμων και η βεβαίωση που έγινε βάσει αυτών είναι προφανώς παράνομη, ως στηριζόμενη σε προδήλως παράνομο τίτλο, **τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός**,

Επειδή οι με από 23/06/2015 και αριθμούς, και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2001, 2002 και 2003 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, **εκδόθηκαν στο όνομα της αποβιώσασας, στην οποία έγινε και η βεβαίωση του φόρου, χωρίς να αναγράφονται σε αυτές οι κληρονόμοι ως κατά νόμω υπόχρεα πρόσωπα, και πρέπει να ακυρωθούν**,

Επειδή μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με τις κρινόμενες ενδικοφανείς προσφυγές 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 προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ./02-09-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:** καθώς και της υπ' αριθμ./14-09-2015 ενδικοφανούς προσφυγής των με ΑΦΜ:, με ΑΦΜ:, με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ:, και **την ακύρωση** των υπ' αριθ./23-06-2015,/23-06-2015 και/23-06-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών **2001, 2002 και 2003** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, **προκειμένου να εκδοθούν 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 τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).