



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 3/6/2019

Αριθμός απόφασης: 1448

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. 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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **8/2/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ:**ενεργούσας ως κληρονόμου του αποβιώσαντος στις **25/1/2013** συζύγου τηςμε **ΑΦΜ:**κατά α) της με αριθ.- **15/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) και β) της με αριθ.- **15/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **8/2/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:ενεργούσας ως κληρονόμου** του αποβιώσαντος στις **25/1/2013** συζύγου τηςμε **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ.- **15/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος τουμε **ΑΦΜ:διαφορά φόρου 2.305,50€**, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 2.145,73€, δη σύνολο φόρου **4.451,23€** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του συζύγου της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 7.950,00€ πλέον ΦΠΑ 1.510,50, συνολικής αξίας 9.460,50€ έκδοσης της ατομικής επιχείρησης τηςμε **ΑΦΜ:**
- ✓ Με τη με αριθ.- **15/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007 καταλογίστηκε σε βάρος τουμε **ΑΦΜ:ΦΠΑ 1.510,50€**, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 1.416,85€, δη σύνολο φόρου **2.927,35€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του ως ανακριβών και συνακόλουθα προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος καθώς και λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (δαπανών) που αναλογεί στην αξία του παραπάνω εικονικού στοιχείου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **15/12/2018** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Σερρών σε εκτέλεση της με αρ.- **12/10/2018** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με το με αριθ. πρωτ.- **12/2/2018** έγγραφο της ΔΟΥ Ε Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχόμενου ΔΟΥ Σερρών- **15/2/2018**) και η συνημμένη σε αυτό από **5/2/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την ατομική επιχείρηση τηςμε **ΑΦΜ:με την οποία διαπιστώνεται έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στις διαχ. περιόδους 1/1-31/12/2017 και 1/1-31/12/2018 προς διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και προς τον (τότε εν ζωή)με **ΑΦΜ:****

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Σερρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας δη του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Το με αριθ. πρωτ.- **16/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και οι σχετικές προσωρινές πράξεις που αναφέρονται στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν της κοινοποιήθηκαν.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, καθώς εκδόθηκαν στο όνομα του αποβιώσαντος συζύγου της χωρίς να γίνεται αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό της κληρονόμου.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο έχει παραγραφεί.
4. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, μη κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων και των σχετικών προσωρινών πράξεων

Επειδή, με το **άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος** θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής ορίστηκε η διαδικασία του **άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) : «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος...Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5 Ν.4174/2013**, όπως κατά τον κρίσιμο χρόνο της επίδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων ίσχυαν, ορίζονταν τα ακόλουθα: «*1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω*

προσώπου ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. ...».

Επειδή, εξάλλου, κατ' άρθρ. 50 παρ. 1 Κ.Δ.Δ. προβλέπεται ότι: «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις».

Επειδή, κατ' άρθρ. 1710 ΑΚ προβλέπεται ότι: «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά».

Επειδή, κατ' άρθρ. 1813 ΑΚ προβλέπεται ότι: «Ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου στην πρώτη τάξη καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου. Ο πλησιέστερος απ' αυτούς αποκλείει τον απώτερο της ίδιας ρίζας. Στη θέση κατιόντος που δεν ζεί κατά την επαγωγή υπεισέρχονται οι κατιόντες που μέσω αυτού συνδέονται με συγγένεια με τον κληρονομούμενο (διαδοχή κατά ρίζες). Τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία».

Επειδή, κατ' άρθρ. 1820 ΑΚ προβλέπεται ότι: «Εκείνος από τους συζύγους που επιζεί καλείται, ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου, με τους συγγενείς της πρώτης τάξης στο τέταρτο και με τους συγγενείς των άλλων τάξεων στο μισό της κληρονομίας. Επιπλέον παίρνει ως εξάιρετο, ανεξάρτητα από την τάξη με την οποία καλείται, τα έπιπλα, σκεύη, ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε μόνος εκείνος που επιζεί είτε και οι δύο σύζυγοι. Αν όμως υπάρχουν τέκνα του συζύγου που πέθανε, λαμβάνονται υπόψη οι ανάγκες και αυτών, εφόσον το επιβάλλουν οι ειδικές περιστάσεις για λόγους επιείκειας»

Επειδή, στην παρ. Δ περ. 13 της ΠΟΛ.1249/1.12.2014 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)» ορίζεται ότι: «13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το με αρ.- **16/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών με τα αποτελέσματα του ελέγχου και συνημμένες τις σχετικές προσωρινές πράξεις, εκδόθηκε σε βάρος του θανόνταμε **ΑΦΜ**:αλλά δεν επιδόθηκε νόμιμα στη σύζυγο - κληρονόμου του, για την υποβολή από αυτήν απόψεων. Συγκεκριμένα δεν υφίσταται έκθεση επίδοσης του εν λόγω σημειώματος και των σχετικών προσωρινών πράξεων. Στις προσβαλλόμενες πράξεις υπάρχει υπογραφή και σφραγίδα του ελεγκτή ως επιδόσαντος στις **19/11/2018**, δεν υφίσταται όμως υπογραφή και στοιχεία παραλαβόντος.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έκδοσης στο όνομα του αποβιώσαντος, χωρίς αναφορά στους κληρονόμους

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.4174/2013, 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, 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 παρ. 1 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013, 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, 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) ..., δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ...».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 4 του Ν.Δ.356/05-04-1974 (ΚΕΔΕ) 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. ... ", 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 (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 σύμφωνα με το με αριθ. 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, με το με αριθμό **ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015** έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων διευκρινίστηκε 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, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθ.- **15/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) και η με αριθ.- **15/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, εκδόθηκαν σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου, τονμε **ΑΦΜ**:που απεβίωσε στις **25/1/2013**, και δεν υφίσταται παράλληλη αναφορά σ' αυτές ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων του και του ποσοστού ευθύνης αυτών.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση 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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ'αρ. **ΔΕΛΒ1144776 / 3-11-2016** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθειςών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων

από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-20114 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ.- **8/2/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:**ενεργούσας ως κληρονόμου του αποβιώσαντος στις **25/1/2013** συζύγου της με **ΑΦΜ:**και την **ακύρωση α)** της με αριθ.- **15/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) και **β)** της με αριθ.- **15/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ήτοι **α)** μη νόμιμης επίδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και των συνημμένων προσωρινών πράξεων και **β)** έκδοσης των πράξεων σε βάρος του θανόντος χωρίς παράλληλη αναφορά σ' αυτές, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων του και αναγραφής του ποσοστού ευθύνης αυτών. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.