



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25 / 11 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3183**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την υπ' αριθμ. 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. Την από 27/06/2019 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ, κατοίκου, με ΑΦΜ:, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος , κατά της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος οικ. έτους 2008, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,**

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, καθώς και την από 16/11/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τις εισηγήσεις των ορισθέντων υπαλλήλων των τμημάτων **A2 (επανεξέτασης) και **B3** (νομικής υποστήριξης), όπως αυτές αποτυπώνονται στο σχέδιο της απόφασης,**

Επί της από **27/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της του, κατοίκου, με **ΑΦΜ:**, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθμ./**2016** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος **οικον. ετών 2006, 2007 και 2008** στον ήδη αποβιώσαντα του, με **ΑΦΜ:**, με βάση την υπ' αριθμ. **ΑΒΜ ΕΟΕ ΛΛ**/**2015** εισαγγελική παραγγελία, δεδομένου ότι αυτός ήταν πρόσωπο που κατείχε τραπεζικούς λογαριασμούς στην (.....).

Στο πλαίσιο του ελέγχου, **είχε επιδοθεί στον ως άνω ελεγχόμενο** η υπ' αριθμ./**2016** **πρόσκληση** προς παροχή διευκρινήσεων αναφορικά με τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, ενώ με την υπ' αριθμ./**2016** αίτησή του, που υποβλήθηκε στη ΔΟΥ μέσω της εξουσιοδοτημένης, είχε ζητήσει περαιτέρω διευκρινίσεις για τα δεδομένα της, με την υπ' αριθμ./**2016** είχε ζητήσει παράταση της προθεσμίας και τέλος σε απάντηση της ως άνω πρόσκλησης είχε υποβάλει το υπ' αριθμ./**2016** υπόμνημα, το οποίο ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο.

Ακολούθως, **κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως** στην κατοικία του ελεγχόμενου (.....), το υπ' αριθμ./**2016** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και ο ελεγχόμενος κατέθεσε στη ΔΟΥ Δ' Αθηνών το με αριθμ. πρωτ./**2016** υπόμνημα (έγγραφες απόψεις ν. 4174/2013), προς αιτιολόγηση των διαφορών εισοδήματος που προέκυψαν από τον έλεγχο.

Περαιτέρω, την 01/02/2017 κοινοποίησε στη ΔΟΥ την από 31/01/2017 εξώδικη δήλωσή του προς την τράπεζα, με την οποία διαμαρτυρόταν για την μη ανταπόκριση της τράπεζας για χορήγηση στοιχείων, ενώ με το υπ' αριθμ./**2017** προσκομίστηκαν από τον πληρεξούσιό του, επιπλέον στοιχεία που αφορούσαν τις κινήσεις της

Από την διενέργεια του ελέγχου, προέκυψε για τον ανωτέρω φορολογούμενο **προσαύξηση περιουσίας** ποσού 310.280,56€, 450.177,76€ και 43.004,69€ για τα οικον. έτη 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα, και αφού ελήφθησαν υπόψη οι σχετικές διατάξεις (**ΠΟΛ. 1154/2017**), καθώς και η κείμενη νομολογία (**1738/2017**, **ΣτΕ 2934/2017** και **ΣτΕ 2935/2017**), ο προϊστάμενος της ανωτέρω ΔΟΥ, **εξέδωσε πράξεις μόνο για τα οικον. έτη 2007 και 2008**, ήτοι τις κατωτέρω πράξεις:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 16/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2007	450.177,76 €	180.071,10 €	216.085,32 €	396.156,42 €
2	 - 16/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2008	43.004,69 €	16.922,18 €	20.306,62 €	37.228,80 €
3	 - 16/11/17	Έκτακτη εισφ.ν.3758/09	2008		2.000,00 €	2.400,00 €	4.400,00 €

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς, **κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως** παρουσία μάρτυρος, στις **22/11/2017** στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του, πλην όμως, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./**1/2017** ληξιαρχική πράξη θανάτου του ληξιαρχείου (**Σχ. 12, 13**), ο ανωτέρω **είχε ήδη αποβιώσει** από τις **27/08/2017**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./16-11-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους 2008, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ενεργητική νομιμοποίηση της προσφεύγουσας, εμπρόθεσμο της προσφυγής, λόγω μη έναρξης της προθεσμίας, ανυπόστατο των πράξεων,
2. Παραγραφή της προσβαλλόμενης πράξης,
3. Όλως επικουρικώς: Οι ουσιαστικοί ισχυρισμοί που προβλήθηκαν στις υπ' αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφες απόψεις του αποβιώσαντος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο κατέλειπε την υπ' αριθμ./2012 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου-....., η οποία δημοσιεύθηκε νόμιμα, δυνάμει του υπ' αριθμ./2017 πρακτικού δημοσίευσης δημόσιας διαθήκης (Τόμος 273, αρ. 24). Δυνάμει της ανωτέρω διαθήκης της κληρονομιάς του κατέστη μοναδικός εκ διαθήκης κληρονόμος ο πατέρας της του Ο μοναδικός εκ διαθήκης κληρονόμος αποποιήθηκε την κληρονομιά συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ./2018 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του Μετά την αποποίηση του μοναδικού εκ διαθήκης κληρονόμου χώρησε εξ αδιαθέτου διαδοχή καλουμένης ως πρώτης εξ αδιαθέτου κληρονόμου της αδελφής του αποβιώσαντος, η οποία ομοίως αποποιήθηκε την επαχθείσα σε αυτήν εξ αδιαθέτου κληρονομιά συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ./2018 έκθεσης κατά-χώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του Μετά την αποποίηση της μοναδικής εξ αδιαθέτου κληρονόμου αδελφής του αποβιώσαντος υπεισήλθε στην θέση της και ως εξ αδιαθέτου πια κληρονόμος ο υιός της (πατέρας της προσφεύγουσας), ο οποίος ομοίως αποποιήθηκε την επαχθείσα σε αυτόν εξ αδιαθέτου (αυτή τη φορά) κληρονομιά συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ./2018 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του Στη θέση του αποποιηθέντος την κληρονομιά πατρός της υπεισήλθε η προσφεύγουσα και η αδελφή της του, μετά δε την αποποίηση και από την τελευταία της κληρονομιάς συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ./2019 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του, η προσφεύγουσα κατέστη μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος, έχουσα ως κάτοικος εξωτερικού ενιαύσια προθεσμία αποποίησης (αρ. 1847 ΑΚ), η οποία λήγει την 06-09-2019, ήδη δε με την παρούσα δηλώνει ρητώς την πρόθεσή της και αποδοχή της κληρονομιάς και συνεπώς νομιμοποιείται ενεργητικά στην άσκηση της παρούσης.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι προσφυγή της ασκείται νόμιμα και εμπρόθεσμα λόγω μη ενάρξεως εισέτι της προθεσμίας που ορίζεται κατά νόμον, ως συνέπεια του ανυποστάτου των προσβαλλόμενων πράξεων, για τις οποίες όμως έχει έννομο συμφέρον να ζητήσει την ακύρωσή τους, καθότι οι επιβληθέντες φόροι και πρόστιμα φέρονται να βαρύνουν την κληρονομιά περιουσία και η άσκηση της παρούσας είναι η μοναδική και αναγκαία ενέργεια για την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή με τις διατάξεις του **ΚΦΔ - ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 30§1: «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 φορολογουμένου. 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»,

Άρθρο 37: «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»,

Άρθρο 72: «1) 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», ... 11) Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Άρθρο 45: «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 με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, ...» και με τις διατάξεις του άρθρου 2§4 της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 1440), ότι: «Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και **προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του** και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ...»

Επειδή με το υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015** έγγραφό της η διεύθυνση ελέγχων, απάντησε σε σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας, ως προς τα πρόσωπα που πρέπει να αναγράφονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

αποβιώσαντος προσώπου, 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. 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 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 η προσβαλλόμενη Πράξη, **κοινοποιήθηκε δια θυροκολλησεως** παρουσία μάρτυρος, στις **22/11/2017** στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ελεγχόμενου , πλην όμως, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. /1/2017 ληξιαρχική πράξη θανάτου του ληξιαρχείου (**Σχετ. 12, 13**), αυτός **είχε ήδη αποβιώσει** από τις **27/08/2017**, δεδομένου ότι η ελεγκτική φορολογική Αρχή, **δεν γνώριζε για τον θάνατο του ελεγχόμενου**, καθόσον ο θάνατός του δηλώθηκε στο μητρώο στις **19/01/2018**,

Επειδή στις **27/08/2017** απεβίωσε ο (ελεγχόμενος) κάτοικος όσο ζούσε στην οδό , ο οποίος κατέλειπε την υπ' αριθμ. /2012 δημόσια διαθήκη του, που συντάχθηκε από τη συμβολαιογράφο - και δημοσιεύτηκε από το με το υπ' αριθμ. /2017 πρακτικό δημοσίευσης δημόσιας διαθήκης (**Σχετ. 1**). Με την ως άνω διαθήκη του ο θανών κατέστησε ως μοναδικό κληρονόμο των ανεψιό του (τέκνο της αδελφής του και πατέρα της προσφεύγουσας).

Ωστόσο, ο μοναδικός εκ διαθήκης κληρονόμος , **αποποιήθηκε την κληρονομιά** συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ. /2018 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του (**Σχετ. 2**).

Μετά την αποποίηση του μοναδικού εκ διαθήκης κληρονόμου χώρησε **ex αδιαθέτου διαδοχή**, σύμφωνα δε με υπ' αριθμ. /2019 Πιστοποιητικό Εγγυτέρων συγγενών, κατά την ημέρα του θανάτου του, άφησε πλησιέστερο συγγενή την αδελφή του (**Σχετ. 14**), η οποία **αποποιήθηκε την** ex αδιαθέτου **κληρονομιά** συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ. /2018 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του (**Σχετ. 3**).

Μετά την αποποίηση της μοναδικής ex αδιαθέτου κληρονόμου αδελφής του αποβιώσαντος υπεισήλθε στην θέση της, και ως ex αδιαθέτου κληρονόμος ο υιός της

..... (πατέρας της προσφεύγουσας), ο οποίος ομοίως αποποιήθηκε την εξ αδιαθέτου κληρονομιά συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ./2018 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του (Σχ. 4). Μετά την αποποίηση του υπεισήλθαν στην θέση του, και ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι τα τέκνα αυτού και (ως βεβαίωση οικογενειακής κατάστασης – Σχ. 10), η πρώτη από τις οποίες αποποιήθηκε την εξ αδιαθέτου κληρονομιά συνταχθείσης προς τούτο της υπ' αριθμ./2019 έκθεσης καταχώρησης δήλωσης αποποίησης κληρονομιάς του (Σχ. 5), ενώ η δεύτερη (προσφεύγουσα) δεν έχει αποποιηθεί (ως το υπ' αριθμ./2019 πιστοποιητικό του – Σχ. 11) και με την ενδικοφανή προσφυγή δηλώνει ρητώς την πρόθεσή της για την αποδοχή της κληρονομιάς.

Επειδή, η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του αποβιώσαντος, χωρίς καμία αναφορά στα ονόματα και στα στοιχεία των κληρονόμων, οι οποίοι είναι κατά νόμον υπόχρεοι σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εκδοθείσα καταλογιστική πράξη δεν είναι νόμιμος τίτλος, καθόσον δεν αναφέρει τα ονόματα των κληρονόμων και η βεβαίωση που έγινε βάσει αυτού είναι προφανώς παράνομη, ως στηριζόμενη σε προδήλως παράνομο τίτλο, **τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός**,

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε **εμπροθέσμως** από την κληρονόμο του φορολογούμενου,, δεδομένου ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής, τεκμαίρεται δε ότι έλαβε γνώση αυτής, όταν η ίδια υπεισήλθε στην κληρονομιά ως μοναδική κληρονόμος ύστερα από διαδοχικές αποποιήσεις της κληρονομιάς (αρχικά του εκ διαθήκης κληρονόμου και ακολούθως των εξ αδιαθέτου κληρονόμων),

Επειδή με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 ΚΦΔ η διακοπή της παραγραφής επέρχεται με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου και δεν απαιτείται πλέον για τη διακοπή αυτής η κοινοποίησή της στον φορολογούμενο, έτσι ώστε, εν προκειμένω, σε κάθε περίπτωση η παραγραφή διεκόπη με την έκδοση της προσβαλλόμενης με την ενδικοφανή προσφυγή πράξης επιβολής φόρου στις 16-11-2017.

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

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι καταρχήν **άκυρη**, διότι, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 37 του ΚΦΔ, εκδόθηκε επ' ονόματι αποβιώσαντος προσώπου, χωρίς σ' αυτήν να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει να κοινοποιηθεί. Κατά συνέπεια, **υφίσταται λόγος τυπικής πλημμέλειας** για την ακύρωση αυτής, μετά δε την ακύρωσή της η ΔΟΥ θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις - εντός της ενιαύσιας προθεσμίας από την απόφαση της ΔΕΔ - στο όνομα του θανόντος στην οποία να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδεται για

λογαριασμό της κληρονόμου στην οποία και θα κοινοποιηθεί (σχετ. ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ/27-11-2015).

Επειδή μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με τις κρινόμενες ενδικοφανείς προσφυγές λόγων,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **27/06/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςΤΟΥ, κατοίκου,, με **ΑΦΜ:**, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικον. έτους **2008**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών.

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

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της.