



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 22-05-2020

Αριθμός απόφασης: 866

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α'75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την από **27-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των α) ... με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ: ...**, ενεργώντας ως κληρονόμοι (σύζυγος-υιός) του αποβιώσαντος στις **25/1/2013** ... με **ΑΦΜ:..** κατοίκων ..., κατά α) της με αρ.../13-11-2019

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) και β) της με αρ. .../13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 10-01-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **27/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των α) ... με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ: ...**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ'αρ. .../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος ... με **ΑΦΜ:...** διαφορά φόρου 2.305,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 2.318,84€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.624,34€

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος ... με **ΑΦΜ:...** κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης του υπ'αρ. .../05-11-2007 Τ.Π.-Δ.Α., εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2007, καθαρής αξίας 7.950,00€ πλέον ΦΠΑ 1.510,50, συνολικής αξίας 9.460,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ... με **ΑΦΜ:....**

- ❖ Με τη με αρ..../13-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος ... με **ΑΦΜ:...** ΦΠΑ 1.510,50€, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 1.538,14€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **3.048,64€**, 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 **13/11/2019** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Σερρών σε εκτέλεση της με αρ. .../22-8-2019 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε

το με αριθ. πρωτ. .../12-2-2018 διαβιβαστικό έγγραφο της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχόμενου ΔΟΥ Σερρών .../15-02-2018) με συνημμένη την από 5/2/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης της ... με ΑΦΜ:..., με έδρα στην οδό ... - Ν.Θεσσαλονίκης, με αντικείμενο εργασιών: χονδρικό εμπόριο φίλτρων λιπαντικών μπαταριών αυτ-των κλπ. Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Ε Θεσσαλονίκης προέκυψε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχ. Περίοδο 1/1-31/12/2007 προς διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και προς τον (τότε εν ζωή) ... με ΑΦΜ:..., ως εργολάβος εκσκαφών.

Από τον έλεγχο συντάχθηκαν οι από 13-11-2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α., επ' ονόματι του αποβιώσαντος κατά την 25-1-2013 ..., με την αναγραφή των νόμω υποχρέων ως αλληλεγγύως υπεύθυνων για την καταβολή του φόρου, ήτοι των κληρονόμων εκ διαθήκης. Δεν συντάχθηκε έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Π.Δ.186/1992, όπως αναγράφεται στην από 13-11-2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (στη σελ. 6), επειδή ο ελεγχόμενος απεβίωσε και δεν επιβάλλονται κυρώσεις το πρώτον σε βάρος κληρονόμων, καθώς τα πρόστιμα ΚΒΣ για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα.

Κατά των αρχικώς εκδοθέντων πράξεων προσέφυγε η ... ως νόμιμος κληρονόμος-σύζυγος του θανόντα ... με την με αρ. πρωτ..../13-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αρ. 1448/2019 απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις: α) λόγω παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, μη κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων και των σχετικών προσωρινών πράξεων στην προσφεύγουσα και β) λόγω της ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έκδοσης στο όνομα του αποβιώσαντος, χωρίς αναφορά στους κληρονόμους, θεωρώντας ότι παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Με την ως άνω απόφαση μας υποχρεώθηκε η Δ.Ο.Υ. στην επανέκδοση το ταχύτερο δυνατόν προς διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους. (σχετ.περ.1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).

Η Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ προέβη σε επανεξέταση της υπόθεσης και με την υπ'αρ..../22-8-2019 εντολή ελέγχου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάνε την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Σερρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη τήρηση της διαδικασίας της κοινοποίησης πρόσκλησης για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του έτους 2007 από τους κληρονόμους.
2. Μη τήρηση της διαδικασίας του ουσιώδους τύπου του δικαιώματος της κλήσης σε ακρόαση για παροχή εξηγήσεων (σχετ. άρθρο 28 ν.4174/2013, άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 ν.2690/1999).

3. Μη νόμιμη έκδοση φύλλων ελέγχου-πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων(άρθρο 25 παρ.5 ν.4174/2013)
4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο έχει παραγραφεί. Στην συγκεκριμένη περίπτωση ο Προϊστάμενος έλαβε γνώση περί συμπληρωματικών στοιχείων στις 12-02-2018 ήτοι, κατά πέντε έτη μετά την πάροδο της κανονικής 5ετούς παραγραφής (31-12-2013) και κατά ένα έτος μετά την πάροδο της 10ετούς παραγραφής το έτος 2019. Συνεπώς για το έτος 2007 το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει παραγραφεί στις 31.12.2013 και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, εφόσον αυτές έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί μετά την 31-12-2018. Εφόσον δεν έχει διενεργηθεί αρχικός έλεγχος και δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού φ.π.α. δεν μπορεί να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί πράξη μετά την πάροδο της 5ετίας από οποιαδήποτε συμπληρωματικά στοιχεία.
5. Φορολογικός εκπρόσωπος- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο όνομα του αποβιώσαντος, χωρίς να αναγράφεται ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων με την αναλογία του ποσοστού της οφειλής τους.
6. Τυπικές πλημμέλειες της Κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου αρθ.28 ν.4174/2014. Δεν αναγράφεται στο αποδεικτικό επίδοσης ότι επιδίδεται και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος χρήσης 2007 ενώ περιλαμβάνεται στο φάκελο, ο τόπος επίδοσης, η εντολή ελέγχου. Δεν αναφέρεται η ιδιότητα του οργάνου που διενήργησε την επίδοση και η υπογραφή και τα στοιχεία του παραλαβόντος.
7. Τυπικές πλημμέλειες της Κοινοποίησης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή μέσω ΕΛΤΑ στις 15-11-2019 και παράδοση-παραλαβή στις 29-11-2019 και με αποδεικτικό επίδοσης στο οποίο δεν αναγράφεται η ιδιότητα του οργάνου που διενήργησε την επίδοση.
8. Στο αποδεικτικό επίδοσης η ιδιότητα του παραλαβόντος ότι ενεργεί και ως αντίκλητος-εκπρόσωπος τον προς ον αφορά η επίδοση είναι άκυρος και δεν κινεί την προθεσμία άσκησης των ένδικων μέσων, διότι ο προς ον η επίδοση έχει αποβιώσει. Το επιδοτέο έγγραφο εκδόθηκε και επιδόθηκε επί ανύπαρκτου προσώπου και η κοινοποίηση πρέπει να γίνεται στους κληρονόμους του με τον οφειλόμενο φόρο του καθενός αναλόγως της κληρονομικής του μερίδας.
9. Ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και το πόρισμα ελέγχου των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. με βάση τις ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αυτές ορίζονται από την ΠΟΛ.1037/2005.-Για τον Προσδιορισμό των Ακαθαρίστων εσόδων με την προσθήκη της καθαρής αξίας του εικονικού στοιχείου ο έλεγχος σφάλει κατά τον Προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά με προσαυξημένο κατά 80% του ΜΣΚΚ κωδ. 8405 ποσοστό 25%, ήτοι $45\%[(25 \times 80\% = 20) \ 25 + : 20\% = 45\%]$. Ο έλεγχος στη σελ.10 της έκθεσης εισοδήματος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έλαβε υπόψη τις αγορές τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδής επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη χωρίς καμία αναφορά

ως προς τις ομοειδείς επιχειρήσεις που έλαβε υπόψη χωρίς να έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

10. Για την υπόθεση αυτή έπρεπε να συνταχθεί υπηρεσιακό σημείωμα και να τεθεί στο αρχείο εφόσον μέχρι την 18.09.2017 δεν είχε κοινοποιηθεί σημείωμα του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και προσωρινός προσδιορισμός φόρου σύμφωνα με την εγκ.παρ.2 Πολ 1154/04-10-2017 ΑΑΔΕ.

11. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης Εικονικότητα φορολογικού στοιχείου χωρίς να αποδεικνύεται αν η εικονικότητα επικεντρώνεται στο πρόσωπο του εκδότη ή σε τρίτο πρόσωπο και αν αυτό βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία του λήπτη.

Στο υπό κρίση έτος 2007 ο ... ασκούσε τη δραστηριότητα του εργολάβου –με έναρξη επιτηδεύματος την 20-01-1987 και διακοπή την 25-01-2013 λόγω θανάτου-με ιδιότητα μεταφορικά μέσα. Στο έτος αυτό διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ήταν λήπτης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου το υπ'αρ..../5.11.2007 Τ.Π.-Δ.Α. εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ... με **ΑΦΜ:....** Το ως άνω φορολογικό στοιχείο αφορά την αγορά ενός μπροστινού άξονα αξίας 2.500,00 ευρώ, ένα σασμανάκι αξίας 1.800,00 ευρώ, ένα αργό γρήγορο αξίας 2.700,00 ευρώ και ένα κεντρικό αξίας 950,00 ευρώ. Το 2007 ο κληρονομούμενος διέθετε ένα φορτηγό αυτοκίνητο Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας ΕΡΑ ..., ένα φορτωτή INTERNASIONAL με αριθμό κυκλοφορίας ΜΕ ..., ένα σκαπτικό όχημα JCB Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας ΜΕ ..., μία τσάπα CATERPILAR Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας ΜΕ.... Επομένως τα αγορασθέντα ανταλλακτικά ήταν απολύτως συμβατά για τη λειτουργία των οχημάτων του και κατά συνέπεια υπήρξε καλής πίστωσης λήπτης των εμπορευμάτων και αποδέκτης του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ανεξάρτητα από την φορολογική εικόνα του προμηθευτή του. Εξάλλου ούτε ο έλεγχος βεβαιώνει ότι δεν πραγματοποιήσε την συναλλαγή, αν ήταν νόμιμο το στοιχείο, αν το καταχώρισε στα βιβλία και αν υπέβαλε όλες τις δηλώσεις (εισοδήματος, φπα, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών). Ούτε μπορούσαν να έχουν γνώση το τι έκανε η προμηθεύτρια επιχείρηση, ούτε ο έλεγχος βεβαιώνει ότι ο σύζυγός της προσφεύγουσας και πατέρας του προσφεύγοντος είχε κάποια συμμετοχή ή γνώση περί της εικονικότητας του επίμαχου στοιχείου. Με την υπ'αρ.170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και την ΠΟΛ.1071/31-3-2015 Ε.Δ.Υ.Ο., ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα.

Στην έκθεση δεν αιτιολογείται η εικονικότητα του εκδότη το μόνο που αναγράφεται είναι ότι η έκθεση έλεγχου του εκδότη αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσης έκθεσης για το λόγο αυτό στερείται της νομίμου αιτιολογίας. Σύμφωνα δε με το άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ.: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία2.ότι η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η πλήρης απόδειξη απαιτείται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για την θεμελίωση οποιασδήποτε φορολογικής παράβασης, ώστε να προκύπτει χωρίς αμφιβολία η αποδιδόμενη σ' αυτόν παράβαση».

Το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή, η οποία οφείλει να αποδείξει κατά τρόπο αναντίρρητο την ύπαρξη της φερόμενης φορολογικής παράβασης. Την αποδιδόμενη κατηγορία σε βάρος του αποβιώσαντος συζύγου και πατέρα, ότι ήταν αποδέκτης εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν είναι σε θέση να επιβεβαιώσουν, το μόνο που μπορούν να επιβεβαιώσουν είναι ότι από τις μεταξύ τους συζητήσεις ουδέποτε αναφέρθηκε σε εκκρεμότητες και διαφωνίες σχετικές με την επαγγελματική του δραστηριότητα.

12. Μη διαπιστωμένη αναγραφή στο επίμαχο τιμολόγιο, του είδους και της περιγραφής του εμπορεύματος της αγοραπωλησίας και το σπουδαιότερο δεν αναγράφεται η ημερομηνία έκδοσής του.

13. Άκυρη η ελεγκτική επαναληπτική διαδικασία διενέργειας του ελέγχου, χωρίς να θεραπεύσει την πλημμέλεια της προηγούμενης με την ίδια αιτία ελέγχου και αντικειμένου, την οποία ο έλεγχος αναγράφει στη σελ 9 της από 13-11-2019 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

14. Έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αντί προσωρινών εφόσον στηρίζονται σε εκθέσεις μερικού ελέγχου (προσωρινού) Από 01-01-2014, στις περιπτώσεις που διενεργείται μερικός (προσωρινός) έλεγχος πρέπει η πράξη που θα εκδοθεί να έχει τίτλο «μερική καταλογιστική πράξη» και όχι τον τίτλο της «οριστικής πράξης».

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγόντων – κληρονόμων, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο όνομα του αποβιώσαντος, χωρίς να αναγράφεται ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων με την αναλογία του ποσοστού της οφειλής του καθένα από αυτούς.

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 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 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 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' 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, 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. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, 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, ενώ με την ΠΟΛ.1103/12.12.2004 εγκύκλιο προβλέπεται ότι 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). Επιπλέον, 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, και με τη θέση της αρμόδιας Δ/σης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως διατυπώθηκε στο με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, 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, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν σε εκτέλεση της αριθμ. 1448/3-6-2019 απόφασης της υπηρεσίας μας, μετά την αναπομπή της υπόθεσης, σύμφωνα με την οποία καλούνταν η Δ.Ο.Υ. να εκδώσει νέες πράξεις απαλλαγμένες από τις τυπικές πλημμέλειες, δηλ. της μη ορθής κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων σε όλους τους κληρονόμους και της έκδοσης νέων οριστικών πράξεων με την αναγραφή επί αυτών των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων, εν προκειμένω των νόμιμων κληρονόμων, με ρητή αναφορά στα ποσοστά ευθύνης του καθένα από αυτούς. Οι νέες οριστικές πράξεις, που εκδόθηκαν σε βάρος του αποβιώσαντος κατά την 25-1-2013 ... αναγράφουν μεν τα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, που είναι εν προκειμένω η ...-σύζυγος του αποβιώσαντος και ο ...-υιός του αποβιώσαντος, δυνάμει της από 15-1-2013 ιδιόγραφης διαθήκης, η οποία δημοσιεύτηκε με το αριθμ. .../2013 πρακτικό του Ειρηνοδικείου ..., δεν αναγράφουν όμως τα ποσοστά ευθύνης του καθένα από αυτούς, βάσει της κληρονομικής τους μερίδας.

Επειδή, η καταλογιστική πράξη, για να είναι έγκυρη θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με το νόμο. Αν επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από το νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1249/01-12-2014, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου.

Επειδή, με την παράγραφο 12 της περίπτωσης Δ της ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται ρητά ότι Σημειώνεται ότι αν το επιδοτέο έγγραφο αφορά περισσότερα πρόσωπα (π.χ. φύλλο ελέγχου επ' ονόματι αποβιώσαντος που εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων του), επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου.

Επειδή, κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.... ΕΞ 2020 ΕΜΠ/13.05.2020 έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ με το οποίο ζητείται, να αναφερθεί σε ποιό σημείο των κοινοποιηθέντων εγγράφων (πράξεις φόρου και εκθέσεις ελέγχου) αναγράφονται τα ποσοστά ευθύνης των κληρονόμων.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε το με αρ.πρωτ..../19-5-2020 (εσωτ, Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.... ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22.05.2020) έγγραφό της με το οποίο γνωστοποιεί ότι στα κοινοποιηθέντα έγγραφα (πράξεις φόρου και εκθέσεις ελέγχου) πουθενά δεν αναγράφονται τα ποσοστά ευθύνης των κληρονόμων, για τις παραπάνω οφειλές που τους βαρύνουν, κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας.Το έγγραφο αυτό ως συμπληρωματικό στοιχείο συσχετίζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, κατ' επέκταση ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις δεν είναι νόμιμες, διότι δεν προκύπτει το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο είναι βάσιμος και, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει αποδεκτός.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 27-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των: α) ... με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ: ...**, ενεργώντας ως κληρονόμοι (σύζυγος-υιός) του αποβιώσαντος κατά την **25/1/2013** ... με **ΑΦΜ:...** κατά: α) της με αρ..../13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) και β) της με αρ. .../13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, λόγω έκδοσης αυτής κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της (τυπικές πλημμέλειες).

Ορίζουμε όπως, ο προϊστάμενος της ως άνω ΔΟΥ, προβεί στην έκδοση νέων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φ.π.α. και στη συνέχεια νέων οριστικών πράξεων, απαλλαγμένων από τις τυπικές πλημμέλειες και συγκεκριμένα:

την κοινοποίηση με τη ρητή αναφορά των νόμων υπόχρεων στην κάθε πράξη (Προσωρινή και Οριστική), καθώς και στη σχετική έκθεση ελέγχου, με τα ποσοστά ευθύνης για τον καθένα εκ των κληρονόμων, σύμφωνα πάντα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα απόφαση και τη νόμιμη κοινοποίηση αυτών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.