



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/11/2021
Αριθμός απόφασης: 4416

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ (ως συγκληρονόμου του αποβιώσαντος του με ΑΦΜ), κατοίκου, επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2010,

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2011,

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2012,

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2013,

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021/27-10-2021 υπόμνημα του προσφεύγοντος ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

7. Η με αριθμ...../2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Η με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2021ΕΜΠ/29-10-2021 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς τον προσφεύγοντα.

9. Η με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2021/01-11-2021 έγγραφο.

10. Η από 10/11/2021 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της ελεγκτικής αρχής η οποία διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/10-11-2021 έγγραφο.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/03/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ (ως συγκληρονόμου του αποβιώσαντος 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 με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα Με την 01.01.2010, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ως κληρονόμο του αποβιώσαντος του με ΑΦΜ, φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 24.929,13 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 27.751,11 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 52.680,24 ευρώ.

-Με την με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα Με την 01.01.2011, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ως κληρονόμο του αποβιώσαντος του με ΑΦΜ, φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 50.294,39 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 55.987,72 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 106.282,11 ευρώ.

-Με την με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα Με την 01.01.2012, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ως κληρονόμο του αποβιώσαντος του με ΑΦΜ, φόρος

ακίνητης περιουσίας ποσού 49.904,63 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 55.553,84 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **105.458,47 ευρώ**.

-Με την με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα Με την 01.01.2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ως κληρονόμο του αποβιώσαντος του με ΑΦΜ, φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 24.929,13 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 27.751,11 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **52.680,24 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 15/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΑΠ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Δυνάμει της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον για την εξακρίβωση των φορολογικών του υποχρεώσεων ως προς τον φόρο ακίνητης περιουσίας. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η ανακριβή δήλωση συγκεκριμένων ακινήτων στην δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 με αποτέλεσμα να προσδιορισθεί διαφορά φόρου κατόπιν ελέγχου με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Σημειώνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν για λογαριασμό των νόμω υπόχρεων κληρονόμων του αρχικού υπόχρεου, οι οποίοι προκύπτουν από την νομιμοποίηση κληρονόμων με βάση (α)το με αριθμ...../2020 πιστοποιητικό περί μη δημοσίευσης διαθήκης, (β)το με αριθμ...../..... Πρακτικό Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης και (γ)το με αριθμ...../2020 πιστοποιητικό Ειρηνοδικείου σε συνδυασμό με το με αριθμ. πρωτ. /2020 έγγραφο Ειρηνοδικείου και είναι οι:

-..... (ΑΦΜ)
-..... (προσφεύγων)
-..... (ΑΦΜ)
-..... (ΑΦΜ)

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί μη νόμιμα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 37 του ν.4174/2013 και του με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΒ1155355ΕΞ2015/27-11-2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν μνημονεύεται το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας ούτε και το ποσοστό επί των καταλογισθέντων οφειλών, ως εκ τούτου έχουν εκδοθεί μη νόμιμα και πρέπει να ακυρωθούν.
- Η αξίωση του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο ΦΑΠ για τα ακίνητα 01/01/2010-31/12/2013 και να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα έχει παραγραφεί.
- Η φορολογική αρχή εσφαλμένα διαπίστωσε διαφορές στη φορολογητέα αξία των δηλωθέντων ακινήτων.

Ο προσφεύγων κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021/27-10-2021 υπόμνημα με το οποίο επικαλείται και προσκομίζει την με αριθμ...../2020 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Με την

εν λόγω δικαστική απόφαση κρίθηκε ότι η από 07.05.2007 ιδιόγραφη διαθήκη είναι άκυρη ως μη ιδιοχείρως από το φερόμενο σε αυτή ως διαθέτη υπογραφείσα. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εφόσον έχει κριθεί μη νόμιμη η εκ διαθήκης διανομή, εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση ο κανόνας του ΑΚ περί της εξ' αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής.

Η Υπηρεσία μας κατόπιν του ανωτέρω υπομνήματος εξέδωσε την με αριθμ. με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής η οποία διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2021/01-11-2021 έγγραφο. Η ελεγκτική αρχή κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων στοιχείων απέστειλε την από 10/11/2021 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων στην οποία αναφέρονται τα εξής;

«Στις εκδοθείσες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Α.Π. που εκδόθηκαν από την Υπηρεσία μας, στο όνομα του ήδη αποβιώσαντος υποχρέου, γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των νόμω υποχρέων κληρονόμων στους οποίους και κοινοποιήθηκαν, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, Κατά την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής, η Υπηρεσία προέβη σε επιμερισμό της προκύπτουσας οφειλής με βάση την κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου στα πλαίσια του άρθρου 1885 α.κ., δηλαδή με επιμερισμό της βεβαιούμενης οφειλής κατα το λόγο των κληρονομικών τους μερίδων, όπως αυτές προκύπτουν από τη δημοσιευθείσα με το πρακτικό/2017 δημοσίευσης Ειρηνοδικείου, ιδιόγραφη διαθήκη του διαθέτη , που συντάχθηκε στις 07/05/2007, καθώς και από τον υπολογισμό της μερίδας κατά την εξ αδιαθέτου διαδοχή για τα περιουσιακά στοιχεία που δεν συμπεριελήφθηκαν στη διαθήκη.

Κατά της ως άνω διαθήκης οι συγκληρονόμοι του, ήτοι οι (1) ,χα , (2) , του και (3) , του , άσκησαν την από 31/01/2019 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία ζητούσαν να αναγνωρισθεί ότι η από 07/05/2007 ιδιόγραφη διαθήκη είναι άκυρη και ανυπόστατη.

Επειδή, μέχρι την τελεσιδικία της απόφασης που θα έκρινε τη νομιμότητα της διαθήκης αυτή παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματα, η οφειλή που προέκυψε από τον έλεγχο Φ.Α.Π. και αναλογούσε στον υπόχρεο, επιμερίσθηκε όπως αναφέρθηκε παραπάνω και βεβαιώθηκε διακριτά σε κάθε νόμω υπόχρεο.

Με την προσκομισθείσα απόφαση με αριθμό/2020 που δημοσιεύθηκε από το Πολυμελές Πρωτοδικείο και κοινοποιήθηκε στον καθ' ου (τον προσφεύγοντα) στις 30/07/2021, το δικαστήριο αναγνώρισε «ότι η από 07/05/2007 φερόμενη ως συνταγείσα από τον αποβιώσαντα , του , ιδιόγραφη διαθήκη αυτού, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπάρ./2017 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου είναι άκυρη ως μη ιδιοχείρως από το φερόμενο σε αυτή ως διαθέτη υπογραφείσα».

Κατά της απόφασης αυτής, ο , του άσκησε έφεση ενώπιον του Εφετείου στις 22/09/2021, όπως προκύπτει από τη με αριθμό/2001 πράξη κατάθεσης της γραμματέως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου , της οποίας η συζήτηση προσδιορίσθηκε για τις 18/01/2023.

Επιπλέον, κατά της ίδιας απόφασης/2020 ασκήθηκε έφεση και από τις

....., και, στις 29/09/2021 (πράξη κατάθεσης/2001 Πολυμελούς Πρωτοδικείου), η οποία θα συνεκδικασθεί στις 18/01/2023 με την έφεση του

ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

Κατόπιν των ανωτέρω, επειδή η/2020 οριστική απόφαση δεν έχει καταστεί τελεσίδικη δεν παράγει αποτελέσματα και δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για τον επιμερισμό της υποχρέωσης των νόμων υποχρέων κληρονόμων που απορρέει από τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π., και/2020.».

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/νσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως διατυπώθηκε στο με αριθμό **ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το συμπληρωματικό υπόμνημα ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων την πλημμελή έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι στο σώμα αυτών δεν μνημονεύεται το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας ούτε και το ποσοστό επί των καταλογισθέντων οφειλών, και ως εκ τούτου έχουν εκδοθεί μη νόμιμα και πρέπει να ακυρωθούν.

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. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ. 1712).

Εν προκειμένω τόσο στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά μόνο στους κληρονόμους χωρίς καμία αναφορά ως προς το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας και συγκεκριμένα ως προς τους κληρονόμους, υφίσταται η εξής πληροφόρηση:

«Με βάση τα ανωτέρω εκδόθηκαν, Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Α.Π. στο όνομα του υπόχρεου φορολογούμενου οι οποίες τονίζεται ότι εκδίδονται για λογαριασμό των νόμων υπόχρεων κληρονόμων του αρχικού υπόχρεου οι οποίοι προκύπτουν από τη νομιμοποίηση κληρονόμων με βάση (α) το με αρ./2020 πιστοποιητικό περί δημοσίευσης διαθήκης, (β) το με αρ./..... Πρακτικό Δημοσίευσης Ιδιόγραφης Διαθήκης και (γ) το με αρ./2020 πιστοποιητικό Ειρηνοδικείου σε συνδυασμό με το με αρ. πρωτ./2020 έγγραφο Ειρηνοδικείου, και είναι οι παρακάτω :

....., (Α.Φ.Μ.)

....., (Α.Φ.Μ.)

....., (Α.Φ.Μ.)

....., (Α.Φ.Μ.)»

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις δεν είναι νόμιμες, διότι δεν προκύπτει το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο βασίμως προβάλλεται και, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει αποδεκτός.

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 με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β)... 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.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

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, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«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 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 36 και 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **12/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ (ως συγκληρονόμου του αποβιώσαντος του με ΑΦΜ), και την ακύρωση κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π:

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2010,

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2011,

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2012,

-της με αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης περιουσίας για ακίνητα της 01.01.2013, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.