



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.10.2022
Αριθμός απόφασης: 3349

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03.06.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός και αρ....., ως κληρονόμου της με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. mail/2022 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς σχετικά με αίτημα διαγραφής του ΕΝΦΙΑ των ετών 2014, 2015 και 2016 που βεβαιώθηκε μετά το θάνατο της μητέρας της, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. mail/2022 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03.06.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **Α.Φ.Μ.**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. mail/2022 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, απορρίφθηκε η υπ' αριθ. πρωτ.(mail)/2022 αίτηση της προσφεύγουσας για διαγραφή του ΕΝΦΙΑ των ετών 2014, 2015 και 2016 που βεβαιώθηκε μετά το θάνατο μητέρας της, με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε την 06.10.2008, με ημερομηνία δήλωσης του θανάτου στο τμήμα Μητρώο της ως άνω Δ.Ο.Υ. την 10.05.2022.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου/2008 απόσπασμα ληξιαρχικής πράξης θανάτου του Ληξιαρχείου του Δήμου (αριθμός πράξης, τόμος, έτος), η μητέρα της προσφεύγουσας, - το γένος με ΑΦΜ, απεβίωσε την 06.10.2008. Η εν λόγω θανούσα, σύμφωνα με το υπ' αριθ. /2010 Πιστοποιητικό Κληρονομητηρίου, το οποίο εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /2010 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου, κατέλειπε μοναδικούς εξ αδιαθέτου κληρονόμους της τον του και την προσφεύγουσα του , κατά τα εξής ποσοστά εξ αδιαιρέτου α) $\frac{1}{2}$ ο πρώτος και β) $\frac{1}{2}$ η δεύτερη.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, εκδόθηκαν στο όνομα της ανωτέρω θανούσας οι σχετικές πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 για τις οποίες δεν προκύπτει να έχουν κοινοποιηθεί στην κληρονόμο (ήτοι στην προσφεύγουσα), ούτε διαπιστώνεται από το υποσύστημα των Εσόδων του συστήματος TAXIS να έχει πραγματοποιηθεί σχετική καταβολή ως προς τις οφειλές στις οποίες αφορούν οι εν λόγω πράξεις.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, την 10.05.2022, δηλώθηκε ο θάνατος της μητέρας της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ, στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (σχετική η με αριθμό 312/10.05.2022 δήλωση)) και επίσης από το υποσύστημα των Εσόδων του συστήματος TAXIS διαπιστώνεται ότι στην προσφεύγουσα απεστάλη η με Α/Α/2022 ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Από το υποσύστημα των Εσόδων του συστήματος TAXIS διαπιστώνεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη την 17.05.2022 σε διαγραφή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. των ετών 2017 έως και 2021 που είχαν βεβαιωθεί στην ανωτέρω θανούσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της διαγραφής της οφειλής ΕΝ.Φ.Ι.Α. των ετών 2014, 2015 και 2016, η οποία πλέον βαραίνει τους κληρονόμους της θανούσας, ήτοι την ίδια και τον αδελφό της, με ΑΦΜ, «σε συνέχεια της από 28.02.2022 Ατομικής Ειδοποίησης Καταβολής (Θέμα: Τακτοποίηση Ληξιπρόθεσμων Οφειλών) με αριθμό πρωτοκόλλου της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας με αριθμούς πρωτοκόλλου/...../1153,/...../1153 και/...../1153

και της μετέπειτα αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με αρ. mail/2022 σχετικά με το αίτημά μας για διαγραφή του ΕΝΦΙΑ των ετών 2014, 2015, 2016 που βεβαιώθηκε μετά το θάνατο της μητέρας μας ...». Από το κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αλλά και από την από 02.06.2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσβάλλει με την προσφυγή της την υπ' αριθ. mail/2022 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ζητώντας τη διαγραφή της ανωτέρω οφειλής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με το θάνατο της μητέρας τους, η ίδια και ο αδελφός της ενημέρωσαν άμεσα τις αρμόδιες αρχές και υπέβαλαν όλα τα απαραίτητα έγγραφα για την πληρωμή του φόρου κληρονομιάς αμέσως μόλις είχαν στη διάθεσή τους το πιστοποιητικό κληρονομητηρίου του Πρωτοδικείου Αθηνών.
2. Από το 2008, αμέσως μετά το θάνατο της μητέρας τους, η προσφεύγουσα, που είχε την ψιλή κυριότητα της κατοικίας, προέβη σε μεταβολή του Ε9 της σε «πλήρη κυριότητα» και έκτοτε πληρώνει τον σχετικό ετήσιο ΕΝΦΙΑ για το 100% του προκύπτοντος φόρου. Σε όλο αυτό το διάστημα δεν υπήρξαν ποτέ οικονομικές εκκρεμότητες που να αφορούν το ακίνητο, ενώ δεν υπήρξε και καμία ενημέρωση περί άλλης οφειλής.
3. Η εν λόγω οφειλή είναι άδικη, καθώς η ίδια η προσφεύγουσα και ο αδελφός της ενημέρωσαν έγκαιρα όλες τις αρχές, ενώ στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς έγιναν όλες οι απαραίτητες ενέργειες. Ενώ τήρησαν όλα τα βήματα για την πληρωμή του φόρου κληρονομιάς, κανείς δεν τους ενημέρωσε ότι θα έπρεπε να ενημερωθεί ξεχωριστά το τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Αντικείμενο του φόρου» του Ν.4223/2013 ορίζεται ότι:

«1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.

4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

5. Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης

ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Υποκείμενο του φόρου» του Ν.4223/2013 ορίζεται ότι:
«1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.

β) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα:

αα) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ββ) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και:

...

3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Προσδιορισμός Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και χρόνος υποβολής δήλωσης» του Ν.4223/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, Α' 170).

2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του Ν.3427/2005 (Α' 312):

αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και

ββ) τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 έως και 2014.

Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α..

3.α. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν.

...

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η μηχανογραφική σύνθεση των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και ο τρόπος αποκατάστασης λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των σχετικών δηλώσεων και σε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, τα έντυπα με τα οποία πραγματοποιούνται διορθώσεις, τα οποία επέχουν θέση τροποποιητικής δήλωσης, τα υποδείγματα χορήγησης απαλλαγών και ο τρόπος υποβολής τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία διαδικασία και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση, και κατόπιν ανάλυσης κινδύνου, μπορεί να αναπροσαρμόζεται το οριζόμενο στο εδάφιο 2 της

παρούσας περίπτωσης ποσό μείωσης φόρου, για το οποίο διενεργείται έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης.

...

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των άρθρων 4 και 5 του παρόντος.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» 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 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από το 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 φορολογουμένου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, 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,
- στ) 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 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν 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...».

Επειδή, από το 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 διοικητικού 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 Κ.Φ.Δ., **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 το χρόνο της έκδοσής 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, ακόμη, στην περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, η βεβαίωση της σχετικής οφειλής ως δημοσίου εσόδου ενεργείται, όχι επ' ονόματι του θανόντος φορολογούμενου, αλλά εις βάρος των κληρονόμων αυτού και με συγκεκριμένο για κάθε έναν από αυτούς προσδιορισμό του οφειλόμενου ποσού, διότι μόνο με τον τρόπο αυτό προσδιορίζεται το πρόσωπο του υπόχρεου και το ύψος της υποχρέωσής του, όπως απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 1885 του Α.Κ., 74 παρ. 1 και 2 του Ν.2238/1994, 2 παρ. 2 και 4 παρ. 1 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), περαιτέρω δε καθίσταται εφικτή η αμφισβήτηση του κύρους της βεβαίωσης ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με την άσκηση ανακοπής (πρβλ. ΣτΕ 3925/1986). Επομένως, βεβαίωση φορολογικής οφειλής ενεργηθείσα επ' ονόματι του θανόντος υπόχρεου και κοινοποιηθείσα στους κληρονόμους αυτού, με την αποστολή σχετικών ατομικών ειδοποιήσεων, στην οποία επιπλέον, δεν προσδιορίζεται το ύψος του οφειλόμενου από έκαστο των κληρονόμων ποσού αναλόγως της κληρονομικής του μερίδας, **είναι άκυρη**, λόγω δε του χαρακτήρα της ακυρότητας, αφορούσης στην υπαιτιότητα των υπόχρεων και στο ύψος της οφειλής τους, τα διοικητικά δικαστήρια δεν δύνανται να τροποποιήσουν την πράξη βεβαίωσης, καθορίζοντας, το πρώτον αυτά, αλλά υποχρεούνται να προβούν στην ακύρωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1718/2013, 1069/2001).

Επειδή, επίσης, στο με αριθμό **ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015** έγγραφό της, η Διεύθυνση **Ελέγχων** αναφέρει ότι:

«Σε απάντηση του παραπάνω σχετικού σας αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, και σε ό,τι αφορά θέματα της αρμοδιότητάς μας που θίγονται σε αυτό, σας γνωρίζουμε τα εξής:

*Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίησή 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, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων και των ως άνω διευκρινισθέντων, επί επιβολής κάθε φόρου και εν προκειμένω του φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) είναι υποχρεωτική η έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία να είναι έγκυρη. Στην υπό κρίση περίπτωση, οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού βάσει των οποίων βεβαιώθηκε ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014 έως και 2016 εκδόθηκαν στο όνομα θανόντος φορολογούμενου χωρίς αναφορά και κατ' επέκταση κοινοποίηση στην κληρονόμο αυτού, όπως προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και τις οδηγίες της Διοίκησης. Λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες περιστάσεις και τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αναφέρθηκαν στο ιστορικό αυτής, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατά απορριπτικής απάντησης της αρμόδιας φορολογικής αρχής επί αίτησης διαγραφής βεβαιωθέντων ποσών φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) βάσει πράξεων διοικητικού προσδιορισμού εκδοθεισών στο όνομα της ανωτέρω θανούσης πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

Επειδή, ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, και συγκεκριμένα από το με αριθμό πρωτοκόλλου/2008 απόσπασμα ληξιαρχικής πράξης θανάτου του Ληξιαρχείου του Δήμου (αριθμός πράξης, τόμος, έτος) προκύπτει ότι η μητέρα της προσφεύγουσας, - το γένος με ΑΦΜ, απεβίωσε την **06.10.2008**.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. /2022 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής - Υπερμερίας, στην οποία συμπεριλαμβάνονταν μεταξύ άλλων οφειλές ΕΝΦΙΑ ετών 2014, 2015, 2016 της θανούσης μητέρας της, καθώς η ίδια είχε δηλωθεί ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της σύμφωνα με την υπ' αριθ. /2010 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, όπως προκύπτει από το υποσύστημα του Μητρώου του TAXIS.

Επειδή, η δήλωση του θανάτου της μητέρας της προσφεύγουσας στο αρμόδιο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, πραγματοποιήθηκε την 10.05.2022.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ. πρωτ. (mail) /2022 αίτημα με το οποίο ζητούσε τη διαγραφή του ΕΝΦΙΑ των ετών 2014, 2015, 2016 που βεβαιώθηκε σε βάρος της μητέρας της μετά το θάνατό της.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την υπ' αριθ. mail. /2022 απάντησή της, απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας καθώς «*Η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), για τα έτη 2014-2015-2016 δεν μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ, μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ως προς τον ΕΝΦΙΑ η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία σύνθεσης και έκδοσης της πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ που εν προκειμένω για τον ΕΝΦΙΑ 2014 ήταν στις 31.07.2014, για τον ΕΝΦΙΑ 2015 ήταν στις 20.10.2015 και για τον ΕΝΦΙΑ 2016 στις 28.08.2016, Επομένως δεν επιτρέπεται η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ μετά τη λήξη του έτους 2019-2020 και 2021 αντίστοιχα.*»

Επειδή, με τις από 31.07.2014, 20.10.2015 και 28.08.2016 εκδοθείσες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, προσδιορίστηκε σε βάρος της ως άνω θανούσης ο αντίστοιχος ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα εν λόγω έτη, και συγκεκριμένα για τα έτη 2014, 2015 και 2016, και επομένως **αφορά έτη μεταγενέστερα του χρόνου θανάτου της (2008).**

Επειδή, οι ως άνω σχετικές πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ετών 2014, 2015 και 2016 εκδόθηκαν την 31.07.2014, την 20.10.2015 και την 28.08.2016, αντίστοιχα, ήτοι **μετά την ημερομηνία του θανάτου της (06.10.2008)** σε βάρος της ανωτέρω αποβιωσάσης χωρίς καμία αναφορά στο όνομα και στα στοιχεία της κληρονόμου της, ήτοι εκδόθηκαν σε κάθε περίπτωση σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς πρόκειται για **άκυρες πράξεις**, δεδομένου ότι οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ετών 2014 έως και 2016 που εκδόθηκαν από τη Διοίκηση μεταγενέστερα του θανάτου και στο όνομα της θανούσας χωρίς καμία αναφορά σε κληρονόμο είναι σε κάθε περίπτωση άκυρες, καθότι εκδόθηκαν **σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου**. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της αποβιωσάσης την 06.10.2008 μητέρας της, με ΑΦΜ, κρίνονται βάσιμοι και συνεπώς το αίτημά της περί διαγραφής των επίμαχων οφειλών ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βεβαιώθηκαν σε βάρος της ανωτέρω αποβιωσάσης γίνεται αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03.06.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **Α.Φ.Μ.**και την ακύρωση της υπ' αριθ. mail/2022 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του υπ' αριθ. πρωτ. (mail)/2022 αιτήματος διαγραφής του βεβαιωθέντος σε βάρος της ως άνω θανούσας ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015, 2016.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.