



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/11/2022

Αριθμός απόφασης 3627

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

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 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου της με ΑΦΜ που απεβίωσε στις 10/11/2014, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/29-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης, αρ. Χ.Κ.), με

βάση την 1η (οίκοθεν) τροποποιητική δήλωση παρ. 2 & 3 του άρθ. 32 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου της με ΑΦΜ 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 τη με αριθ. ειδοποίησης/29-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τη με αριθμό 1η (οίκοθεν) τροποποιητική δήλωση παρ. 2 & 3 του άρθ. 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, προσδιορίσθηκε σε βάρος της η οποία απεβίωσε στις 10/11/2014, τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 2.198,30 € (2.015,02 € κύριος φόρος πλέον Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης 183,28 €), έναντι του αρχικού μηδενικού ποσού φόρου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών «σχετικά με αναδρομικά μισθών/συντάξεων που η θανούσα έλαβε το 2014, με βάση τη βεβαίωση αποδοχών και συντάξεων που έστειλε ηλεκτρονικά ο αρμόδιος φορέας που τα κατέβαλλε και για τα οποία δεν είχε υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος», σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, συμπεριλήφθηκε ποσό ύψους 16.192,65 €, ως εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ.389).

Κατά συνέπεια σε βάρος της προσφεύγουσας, με την ιδιότητά της ως κληρονόμου, προσδιορίσθηκε φορολογική οφειλή 2.198,30 € πλέον προσαυξήσεων (Στοιχεία Χρεών Αποβιωσάντων).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Δεν κοινοποιήθηκε στους νόμιμους κληρονόμους η με αριθμό ειδοποίησης/29-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Η ίδια ενημερώθηκε προφορικά στις 20/05/2022, όταν επισκέφθηκε την αρμόδια ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων, για προσωπική της υπόθεση και έλαβε γνώση του χρέους της αποβιώσας. Επισημαίνει δε ότι οι κληρονόμοι δεν είχαν καμία ενημέρωση, είτε με συστημένη επιστολή είτε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.
- 2) Το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, έχει παραγραφεί μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης.
- 3) Δεν εκπληρώθηκε η υποχρέωση της διοίκησης για προηγούμενη ενημέρωση και ακρόαση του διοικούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2του Συντάγματος και την απόφαση 616/2021 του ΣτΕ.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης στους κληρονόμους της προσβαλλόμενης πράξης:

Επειδή, στο με αριθμ. ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων με θέμα: «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» αναφέρεται 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 κληρονομίας 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, στο άρθρο 5 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β).....

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή...»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 που αφορά στην έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

Επειδή, ο θάνατος της στις 10/11/2014, δηλώθηκε με τη με αριθ. /29-01-2015 δήλωση μεταβολής και ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι ορίσθηκαν οι: α) ΑΦΜ β), ΑΦΜκαι γ) η προσφεύγουσα, ΑΦΜ

Επειδή εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε στο όνομα της θανούσας με ρητή αναφορά στο όνομα μιας μόνο εκ των κληρονόμων, ήτοι της

Επειδή, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν υπάρχει παράλληλη αναφορά ότι αυτή εκδίδεται και για λογαριασμό της προσφεύγουσας, με την ιδιότητά της ως κληρονόμου η οποία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., είναι κατά νόμο υπόχρεη για την πληρωμή του εν λόγω φόρου (έγγραφο ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 27/11/2015)

Επειδή, στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δε συμπεριλαμβανόταν αποδεικτικό νόμιμης κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στην προσφεύγουσα, η αρμόδια ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων απέστειλε στις 18/10/2022, μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, αντίγραφο της με αριθ. πρωτ./30-12-2020 απλής επιστολής κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, προς την κληρονόμο Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στο πρόσωπό της, έχει νόμιμο έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός. Κατόπιν τούτων, η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται τυπικά πλημμελής, λόγω μη ορθής τήρησης της διαδικασίας έκδοσης και κοινοποίησης αυτής.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

[....]

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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να

γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και για τον καταλογισμό προστίμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/29-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας (μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας κοινοποίησης βάσει του άρθρου 5 του ν. 4174/2013).

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη του Τμήματος Επανεξέτασης Α2
ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.