



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7.12.2022

Αριθμός απόφασης: 138

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**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 ηλεκτρονικής κατάθεσης .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου επί της οδού ....., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ του υπ' αριθ. ....αιτήματος του προσφεύγοντος.

**5.** Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

**6.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ το υπ' αριθ. ....αίτημα του προσφεύγοντος για τη διαγραφή του ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και του ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 που είχαν εκδοθεί και βεβαιωθεί σε βάρος της από 23.1.2007 αποβιώσασας μητέρας του .....συνολικού αρχικά βεβαιωθέντος ποσού ύψους 3.575,48 € (συνολικού ποσού με προσαυξήσεις έως και την ημερομηνία εξέτασης της προσφυγής 7.674,35 €).

Σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή, όπως προκύπτει από την αρ. ....δήλωση αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου .....η αποβιώσασα μητέρα του προσφεύγοντος .....με την από .....ιδιόγραφη διαθήκη εγκατέστησε τον προσφεύγοντα κληρονόμο κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή στα κάτωθι ακίνητα:

1. Αποθήκη υπογείου ορόφου εμβαδού 7 τ.μ. στη συμβολή των οδών .....

2. Διαμέρισμα 4<sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 117 τ.μ. επί της οδού .....

3. Ακίνητο υπογείου ορόφου εμβαδού 62 τ.μ. επί της οδού .....

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή, έχει δηλώσει τα εν λόγω ακίνητα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ε9) και έχει καταβάλει τους φόρους που βάρυναν τα ακίνητα αυτά και είχαν βεβαιωθεί στο ΑΦΜ του, ήτοι το ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και τον ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 καθώς και τον ΕΝΦΙΑ ετών 2014 έως και 2021. Ωστόσο, τον .....ενημερώθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ ότι είχαν βεβαιωθεί στο όνομα της αποβιώσασας μητέρας του .....οφειλές από ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και τον ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 που αφορούσαν τα ακίνητα της κληρονομιάς περιουσίας του προσφεύγοντος. Με την αρ. ....δήλωση του προσφεύγοντος στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δηλώθηκε ο θάνατος της αποβιώσασας στις ..... Μετά από αίτησή του η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διέγραψε τους βεβαιωθέντες (στο όνομα αποβιώσασας μητέρας του) φόρους για τον ΕΝΦΙΑ ετών 2014 έως και 2021, ωστόσο δε διέγραψε οφειλές που αφορούσαν το ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και τον ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η πράξη ΕΤΑΚ έτους 2008 εκδόθηκε στο όνομα της αποβιώσασας στις ....., η πράξη ΕΤΑΚ έτους 2009 στις ....., η πράξη ΦΑΠ έτους 2010 στις ....., η πράξη ΦΑΠ έτους 2011 στις ....., η πράξη ΦΑΠ έτους 2012 στις ....., και η πράξη ΦΑΠ έτους 2013 στις ..... Από το υποσύστημα των εσόδων του συστήματος TAXIS δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιηθεί σχετική καταβολή ως προς τις οφειλές τις οποίες αφορούν οι εν λόγω πράξεις.

Περαιτέρω, οι εν λόγω πράξεις δεν προκύπτει να έχουν κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα - κληρονόμο. Εκδόθηκαν στο όνομα και στο ΑΦΜ της αποβιώσασας .....με αναγραφόμενη διεύθυνση επί της οδού ..... Όπως προκύπτει υποσύστημα των εσόδων του συστήματος TAXIS για τις ανωτέρω οφειλές απεστάλησαν οι αρ. ....ειδοποιήσεις ληξιπρόθεσμου χρέους. Η διεύθυνση κατοικίας της αποβιώσασας που ήταν καταχωρισμένη στο υποσύστημα του μητρώου του συστήματος TAXIS ήταν επί της οδού ..... Η δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος είναι επί της οδού .....

Με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης του με αρ. ....αιτήματός του ισχυριζόμενος ότι κανένας φόρος δε δύναται να βεβαιωθεί σε βάρος αποβιώσαντος προσώπου καθώς σύμφωνα με τα άρθρα 34 και 35 του ΑΚ ο αποβιώσας παύει να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις. Επικαλείται προς τούτο το αρ. ΔΕΦΚΑ1141331ΕΞ2016/29.9.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Κεφαλαίου της ΑΑΔΕ.

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Αντικείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων» του ν. 3634/2008 (ΕΤΑΚ) ορίζεται ότι:**

«Από το έτος 2008 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται ενιαίο τέλος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία για την εφαρμογή του νόμου αυτού περιλαμβάνονται:

α) το δικαίωμα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί ακινήτων. Ακίνητα θεωρούνται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι σύμφωνα με τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικα

β) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, που χρησιμοποιείται ως θέση στάθμευσης, βοηθητικός χώρος και κολυμβητική δεξαμενή.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Υποκείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων» του ν. 3634/2008 (ΕΤΑΚ) ορίζεται ότι:**

«Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξαρτήτως των μεταβολών που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. Υπόχρεοι σε τέλος είναι:

1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι:

α) Ο αποκτών το ακίνητο από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.

β) Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.

γ) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.

δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας.

ε) Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

2. Επίσης, υπόχρεοι σε τέλος είναι:

α) Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση.

β) Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων - κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια.

γ) Ο υπόχρεος γονέας, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151 Α΄, όπως ισχύει).

- δ) Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.
- ε) Ο εκτελεστής διαθήκης, για την κληρονομιά ακίνητη περιουσία για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.
- στ) Ο σύνδικος της πτώχευσης, για την πτωχευτική ακίνητη περιουσία.
- ζ) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας.
- η) Ο νομέας των επίδικων ακινήτων.
- θ) Ο μισθωτής ακινήτων, για τα οποία έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία υποβολής» του ν. 3634/2008 (ΕΤΑΚ) ορίζεται ότι:**

«1. Κάθε νομικό πρόσωπο που έχει ακίνητο την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση ενιαίου τέλους ακίνητης περιουσίας μέχρι και τη 15η Μαΐου του οικείου έτους. ...

4. Για την επιβολή του ενιαίου τέλους ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2005 έως 2008, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2008.

Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι αυτές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των ετών 2005 έως και 2008, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν κάθε επόμενο έτος, για τις οποίες υποβάλλεται Δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και ο τρόπος, οι προθεσμίες υποβολής και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Αντικείμενο του Φόρου» του ν. 3842/2010 (ΦΑΠ) ορίζεται ότι:**

«Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται:

α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων.

β) Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων.

3. Για την επιβολή του φόρου η έννοια των ακινήτων και των εμπραγμάτων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα. ...»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Υποκείμενο του Φόρου» του ν. 3842/2010 (ΦΑΠ) ορίζεται ότι:**

«Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1 η Ιανουαρίου

του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού.

Υπόχρεοι σε φόρο είναι:

1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι:

α) Ο αποκτών το ακίνητο, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.

β) Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.

γ) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.

δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:

δα) Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δβ) Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ε) Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. ...»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Δήλωση φυσικών προσώπων» του ν. 3842/2010 (ΦΑΠ) ορίζεται ότι:**

«1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη "Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας" έτους 2010.

2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων.»

4. Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας, το οποίο επέχει και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους.

Ο υπόχρεος για τον οποίο δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας του μόνο ηλεκτρονικά, μέσω ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών το μήνα Σεπτέμβριο του οικείου έτους και τα εκκαθαριστικά σημειώματα της εφαρμογής αυτής, τα οποία επέχουν και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους, τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα της περίπτωσης αυτής εκτυπώνονται αποκλειστικά και μόνο από τον υπόχρεο, από την ειδική διαδικτυακή εφαρμογή.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα για τη διαδικασία και τη λειτουργία της ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής, την ημερομηνία ανάρτησης αυτής και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια. ...»

**Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ 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 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ 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 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,
- 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 ΚΦΔ 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...».

**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 .....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 τίγονται σε αυτό, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ 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**, σύμφωνα με το με αριθμό .....έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου με θέμα 'Διαγραφή οφειλών ΕΤΑΚ 2008 και 2009 και ΦΑΠ 2010 πεθαμένου λόγω παρέλευσης της 5ετίας από το οικείο έτος':

«Σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ. ....εγγράφου σας, με το οποίο ερωτάται εάν είναι δυνατή η διαγραφή οφειλών ΕΤΑΚ 2008-2009 και ΦΑΠ 2010 φυσικού προσώπου που έχει αποβιώσει την 4-5-1995, λόγω παρέλευσης της 5ετίας από το οικείο έτος, σας γνωρίζουμε το εξής:

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 6 του ν. 3634/2008 υποκείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν. 3842/2010, από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Αστικού Κώδικα, το (φυσικό) πρόσωπο αρχίζει να υπάρχει μόλις γεννηθεί ζωντανό και παύει να υπάρχει με το θάνατό του.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το αίτημα περί διαγραφής οφειλών ΕΤΑΚ ετών 2008-2009 και ΦΑΠ έτους 2010 αποβιώσαντος την 4-5-2015 πρέπει να γίνει δεκτό, αφού το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν υπήρχε την 1-1-2008 και **δεν μπορούσε να είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων**. Επομένως, αφού ο φόρος έχει βεβαιωθεί σε μη όντα η υπηρεσία οίκοθεν **θα πρέπει να προχωρήσει σε διαγραφή αυτού.**»

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ του υπ' αριθ. ....αιτήματος του προσφεύγοντος περί διαγραφής του ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και του ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 που είχαν εκδοθεί και βεβαιωθεί σε βάρος της αποβιώσασας μητέρας του .....

**Επειδή**, ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, και συγκεκριμένα από τα στοιχεία του υποσυστήματος του Μητρώου του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι η μητέρα του προσφεύγοντος ..... απεβίωσε στις .....

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την αρ. ....δήλωση αποδοχής κληρονομιάς της συμβολαιογράφου .....η αποβιώσασα μητέρα του προσφεύγοντος .....με την από .....ιδιόγραφο διαθήκη εγκατέστησε τον προσφεύγοντα κληρονόμο κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή στα κάτωθι ακίνητα:

1. Αποθήκη υπογείου ορόφου εμβαδού 7 τ.μ. στη συμβολή των οδών .....
2. Διαμέρισμα 4<sup>ου</sup> ορόφου εμβαδού 117 τ.μ. επί της οδού .....
3. Ακίνητο υπογείου ορόφου εμβαδού 62 τ.μ. επί της οδού .....

**Επειδή**, οι πράξεις ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και το ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 αφορούν έτη μεταγενέστερα του χρόνου θανάτου της .....και εκδόθηκαν μετά το θάνατό της στις ..... και συγκεκριμένα η πράξη ΕΤΑΚ έτους 2008 εκδόθηκε στο όνομα της αποβιώσασας στις ....., η πράξη ΕΤΑΚ έτους 2009 στις ....., η πράξη ΦΑΠ έτους 2010 στις ....., η πράξη ΦΑΠ έτους 2011 στις ....., η πράξη ΦΑΠ έτους 2012 στις ....., και η πράξη ΦΑΠ έτους 2013 στις ..... Οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν στο όνομα της αποβιώσασας χωρίς καμία αναφορά στο όνομα και στα στοιχεία του κληρονόμου της, ήτοι εκδόθηκαν σε κάθε περίπτωση σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου.



**Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά τα υπό κρίση έτη 2008-2013, δεν είχε σχετική φορολογική υποχρέωση η αποβιώσασα, ....., λόγω του προγενέστερου θανάτου της.**

**Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή, πέραν του υπό κρίση αιτήματος διαγραφής ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και το ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013, ο προσφεύγων υπέβαλε αίτημα διαγραφής των βεβαιωθέντων στο όνομα της αποβιώσας μητέρας του ποσών ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2021 που έγινε δεκτό. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του υποσυστήματος των ΕΣΟΔΩΝ του συστήματος TAXIS τα εν λόγω ποσά ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2021 διαγράφηκαν με ΑΦΕΚ στις ..... Όσον αφορά το ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και το ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013, σύμφωνα με το από .....έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η διαγραφή τους δεν είναι δυνατή λόγω παραγραφής.**

**Επειδή, ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση του ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και του ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν από τη Διοίκηση μεταγενέστερα του θανάτου και στο όνομα της θανούσας χωρίς καμία αναφορά σε κληρονόμο, ήτοι εκδόθηκαν σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου και συνεπώς είναι σε κάθε περίπτωση άκυρες.**

**Επειδή, δεδομένης της ως άνω τοποθέτησης της Φορολογικής Διοίκησης (με το αρ. ....έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου) επί πραγματικών περιστατικών ουσιαδώς ομοίων με αυτά της υπό κρίση υπόθεσης, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου εκ διαθήκης της αποβιώσας στις ..... μητέρας του ....., κρίνονται βάσιμοι. Ως εκ τούτου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να προχωρήσει σε διαγραφή των βεβαιωθέντων στην αποβιώσασα .....ποσών (πλέον των προσαυξημένων) ΕΤΑΚ έτους 2008 (συνολικού ύψους 999,45 €) & ΕΤΑΚ έτους 2009 (συνολικού ύψους 1.309,84 €) και του ΦΑΠ έτους 2010 (συνολικού ύψους 576,97 €), ΦΑΠ έτους 2011 (συνολικού ύψους 1.597,30 €), ΦΑΠ έτους 2012 (συνολικού ύψους 1.597,30 €) & ΦΑΠ έτους 2013 (συνολικού ύψους 1.593,49 €).**

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ....., και την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ του υπ' αριθ. ....αιτήματος του προσφεύγοντος περί διαγραφής του ΕΤΑΚ ετών 2008 & 2009 και του ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 που βεβαιώθηκαν σε βάρος της από ..... αποβιώσας μητέρας του .....και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ προβεί σε διαγραφή των εν λόγω ποσών, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.**

**Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

**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.