



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**ΤΜΗΜΑ** : Α7 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332240  
**E-mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 02-01-2024

Αριθμός απόφασης: 18

## 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 Κ.Φ.Δ.,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των: **1)** ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., **2)** ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... και

3) ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ..... κατά: 1) της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2014**, και 2) της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2015**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.** .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επισημαίνεται ότι στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ως προσβαλλόμενη η βεβαίωση χρεών για φόρο εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 σε βάρος της ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν είναι εκτελεστή πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά από το σώμα της προσφυγής προκύπτει ότι προσβάλλονται και οι σχετικές πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου των οποίων ζητείται η ακύρωση, οι οποίες με την παρούσα απόφαση εξετάζονται επί της ουσίας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**ELENXIS:** .....) ενδικοφανούς προσφυγής των: 1) ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., 2) ....., με **Α.Φ.Μ.** ..... και 3) ....., με **Α.Φ.Μ.** ..... 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 αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε στη ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... φόρος ύψους **1.941,12 ΕΥΡΩ.**

Με τη με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2015**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε στη ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... φόρος ύψους **1.755,30 ΕΥΡΩ.**

Η **Δ.Ο.Υ.** ..... προχώρησε στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, με αίτηση υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του

Κ.Φ.Δ. διότι διαπιστώθηκε ότι η ..... - Α.Φ.Μ. .... δεν είχε δηλώσει στις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, εισοδήματα αλλοδαπής. **Σημειώνεται ωστόσο**, ότι η προαναφερόμενη φορολογούμενη, σε βάρος της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν ήταν εν ζωή όταν εκδόθηκαν αυτές καθώς είχε αποβιώσει στις ....., με αποτέλεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή να ασκηθεί από τους νόμιμους κληρονόμους της, όπως αυτοί εμφανίζονται στο σύστημα TAXIS (εγγύτεροι συγγενείς).

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τον ακόλουθο λόγο:

- Οι προσφεύγοντες έλαβαν γνώση αρχικά, για την ύπαρξη οφειλών της θανούσας, όταν η πρώτη από τους προσφεύγοντες έλαβε με συστημένη επιστολή έγγραφο Ατομικής Ειδοποίησης Καταβολής - Υπερημερίας, που εκδόθηκε και απεστάλη στις ..... (.....). Στη συνέχεια, ερευνώντας την αιτία ληξιπρόθεσμων οφειλών της θανούσας φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 διαπίστωσαν την ύπαρξη των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι δε προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν εκδοθεί μετά το θάνατο της ..... - Α.Φ.Μ. .... και στο όνομα της θανούσας και όχι των κληρονόμων συνεπώς είναι ακυρωτέες καθώς η βεβαίωση της σχετικής οφειλής, ως δημοσίου εσόδου, ενεργείται όχι επ' ονόματι του θανόντος φορολογούμενου, αλλά σε βάρος των κληρονόμου αυτού και με συγκεκριμένο για κάθε έναν από αυτούς προσδιορισμού του οφειλόμενου ποσού, διότι μόνο με τον τρόπο αυτό προσδιορίζεται το πρόσωπο του υπόχρεου και το ύψος της υποχρέωσης του και επιπλέον καθίσταται εφικτή η αμφισβήτηση του κύρους της βεβαίωσης ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων (ΣΤΕ 3925/1986). Τυχόν δε 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 να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατά ανύπαρκτου προσώπου.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και έχουν παραγραφεί, καθώς έχουν εκδοθεί αρχικές πράξεις.
- Παραβίαση της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

**Αναφορικά με το εμπρόθεσμο άσκησης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2 της προαναφερόμενης ΠΟΛ. 1064/28-04-2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.)».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις παρ. 1, 2 και 6 του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη

Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό...».

Επειδή, η ..... - Α.Φ.Μ. .... είχε υποβάλει α) για το Φορολογικό Έτος 2014 την υπ. αριθ. καταχώρησης ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος, απόρροια της οποίας ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση και β) για το Φορολογικό Έτος 2015 την υπ. αριθ. καταχώρησης ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος, απόρροια της οποίας ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση.

Επειδή, στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. .... έλαβε γνώση, βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της ....., ότι η ..... - Α.Φ.Μ. .... είχε λάβει εισοδήματα από τη ....., στο φορολογικό έτος 2014, τα οποία δεν είχε δηλώσει στην με αριθ. καταχώρησης ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει, με αποτέλεσμα να προχωρήσει στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2014. Η πράξη αυτή εκδόθηκε στο όνομα της ..... - Α.Φ.Μ. .... και της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, με ανάρτηση της πράξης στη μερίδα της στις ..... και ώρα ..... Βάσει των ανωτέρω η κοινοποίηση της πράξης θεωρείται ότι συντελέστηκε στις ..... Επισημαίνεται, ότι η προσβαλλόμενη αυτή πράξη εκδόθηκε στο όνομα

της ..... - **A.Φ.Μ.** ..... και κοινοποιήθηκε σε αυτήν, αν και είχε αποβιώσει στις ....., καθώς οι νόμιμοι κληρονόμοι της δήλωσαν το θάνατό της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στις ....., με την υπ. αριθ. .... δήλωση, ήτοι πολύ αργότερα από την έκδοση και κοινοποίηση της προαναφερόμενης πράξης. Επίσης, επισημαίνεται ότι το εν λόγω μήνυμα φαίνεται να αναγνώστηκε στις ..... και ώρα ....., προφανώς από κάποιον που είχε τους κωδικούς της θανούσης.

**Επειδή**, περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. .... έλαβε γνώση, βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της ....., ότι η ..... - **A.Φ.Μ.** ..... είχε λάβει εισοδήματα από τη ....., στο φορολογικό έτος **2015**, τα οποία δεν είχε δηλώσει στην με αριθ. καταχώρησης ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει, με αποτέλεσμα να προχωρήσει στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2015**. Η πράξη αυτή εκδόθηκε στο όνομα της ..... - **A.Φ.Μ.** ..... και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην ..... - **A.Φ.Μ.** ..... ( τρίτη προσφεύγουσα), με ανάρτηση της πράξης στη μερίδα της στις ..... και ώρα .... Βάσει των ανωτέρω η κοινοποίηση της πράξης θεωρείται ότι συντελέστηκε στις .....

**Επειδή**, στην υπό εξέταση ενδικοφανή αναγράφεται: «Πρόσφατα ενημερωθήκαμε ότι κατά τους μήνες 12<sup>ο</sup> /-2020 και 12<sup>ο</sup> /2021 αντίστοιχα έλαβε χώρα από τη Δ.Ο.Υ. .... Νέα εκκαθάριση της φορολογίας εισοδήματος της μητέρας μας για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (σχετ. χρηματικοί κατάλογοι .... και .... αντίστοιχα) και επιβλήθηκε σε βάρος της (μετά το θάνατο της) φόρος εισοδήματος ποσού 1.941,12 ΕΥΡΩ για το έτος 2014 και ποσού 1.755,30 ΕΥΡΩ για το έτος 2015. ....Κατά τη διαδικασία αυτή ουδείς εξ ημών κλήθηκε να δώσει εξηγήσεις..... Στη συνέχεια, η 1<sup>η</sup> από εμάς έλαβε ατομική ειδοποίηση καταβολής υπερημερίας για τις φορολογικές αυτές υποχρεώσεις της μητέρας μας ....Οι δε 2<sup>ο</sup>ς και 3<sup>ο</sup>ς από εμάς δεν έχει λάβει μέχρι σήμερα καμία ενημέρωση από τη Δ.Ο.Υ. .... (με τη μορφή ατομικής ειδοποίησης) για τις εν λόγω οφειλές. ....». Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι προσφεύγοντες που είναι νόμιμοι κληρονόμοι (τέκνα) της θανούσης, βρίσκονται σε επικοινωνία μεταξύ τους, καθώς η ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε από κοινού και παντού χρησιμοποιείται το πρώτο πληθυντικό πρόσωπο. Επισημαίνεται δε, ότι στην 1<sup>η</sup> προσφεύγουσα ..... - **A.Φ.Μ.** ..... κατόπιν ηλεκτρονικού αιτήματος της (αριθ. ....) της κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς αυτές αναρτήθηκαν στη μερίδα της στις ..... και ώρα ..... και το σχετικό μήνυμα αναγνώστηκε από αυτήν στις ..... κι ώρα .... Συνεπώς και οι δύο προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν σε αυτήν στις .....

**Επειδή**, ως προς την πρώτη (1) προσφεύγουσα, ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., η κοινοποίηση και των δύο ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις ....., η προαναφερόμενη προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή μέχρι τις ..... Η παρούσα όμως ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε στις ....., συνεπώς η άσκηση της είναι **απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αυτής για την πρώτη προσφεύγουσα.**

**Επειδή**, ως προς τον δεύτερο (2) προσφεύγοντα, ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., δεν προκύπτει ότι συντελέστηκε κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ούτε προκύπτει ότι έλαβε νομίμως γνώση για την ύπαρξη των προσβαλλόμενων πράξεων, μέχρι την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, και ως εκ τούτου η άσκηση της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής είναι εμπρόθεσμη ως προς αυτόν και για τις δύο προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, ως προς την τρίτη (3) προσφεύγουσα ..... – **Α.Φ.Μ.** ....., η κοινοποίηση της δεύτερης προσβαλλόμενης πράξης, φορολογικού έτους 2015, συντελέστηκε στις ....., η προαναφερόμενη προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή μέχρι τις ..... Η παρούσα όμως ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε στις ....., συνεπώς η άσκηση της είναι **απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αυτής για την τρίτη προσφεύγουσα, αναφορικά με τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι για το φορολογικό έτος 2015.**

**Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο (ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων)**

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 18§1α του Κ.Φ.Δ.: “1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.”.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση «δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου», η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου [την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο]. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

**Επειδή**, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτερες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

**Επειδή**, ακολούθως, με την εγκύκλιο Ε 2162/2020, με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. ορίζεται ότι : « Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης. 2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα τις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που



λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ.1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων. 3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. [...]

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή .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. 9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.....».

**Επειδή**, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις δημοσίου δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στη ζωή φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως προσωποπαγείς και συνεπώς ακληρονόμητες (λ.χ. η δημοσιουπάλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λ.π.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρά προσωποπαγείς (λ.χ. το συνταξιοδοτικό

δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα), αστικής, διοικητικής ή μικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβυόμενες με το θάνατο του, μεταβιβάζονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του (βλ. ΑΠ 1714/1981 ΝοΒ 1982, 1065). Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς, εκτός αν πρόκειται για ποινικές κυρώσεις ή, ως εκ του συναγόμενου σκοπού των διατάξεων που τις προβλέπουν, προέχει ο κυρωτικός και όχι ο αποζημιωτικός τους χαρακτήρας.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 1885 του Α.Κ.: Οι απαιτήσεις και τα χρέη, ήτοι οι ενοχικές υποχρεώσεις της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με την κληρονομική μερίδα του καθενός.

Εις ό,τι αφορά σε υποχρεώσεις του κληρονομούμενου για φόρους, τέλη, δασμούς, εισφορές κλπ., η Διοίκηση μπορεί ακώλυτα να στραφεί κατά των καθολικών του διαδόχων και να αξιώσει την καταβολή τους. Έτσι, σε περίπτωση που η υποχρέωση αυτή πηγάζει από φορολογική ή άλλη υποβληθείσα στη Διοίκηση δήλωση του εκλιπόντος ή των κληρονόμων του, τότε ακολουθείται, άνευ ετέρου, η διαδικασία εκκαθάρισης και είσπραξης της σχετικής φορολογικής ή άλλης χρηματικής υποχρέωσης του θανόντος, αφού προηγηθεί, ασφαλώς, η κατανομή της επί τη βάση του άρθρου 1885 Α.Κ., δηλαδή ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κ.Φ.Δ. «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, 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**, σύμφωνα με το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφο του Β' Τμήματος της Δ/σης Ελέγχου της ΓΓΔΕ με θέμα «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» αναφέρονται 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 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 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**, στην παρ. 4 του αρ. 2 και παρ. 1 του αρ. 4 του Ν.4978/2022 (ΚΕΔΕ) αναφέρεται ότι: «4. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., για τα οποία εφαρμόζεται αποκλειστικά ο ως άνω Κώδικας, νόμιμο τίτλο αποτελούν: α) τα έγγραφα στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής, β) τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η οφειλή, γ) τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα από τα οποία πιθανολογείται η οφειλή, ως προς την ύπαρξη και το ποσό αυτής, κατά την έννοια του άρθρου 347 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (Κ.Πολ.Δ.). 1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., για τα οποία εφαρμόζεται αποκλειστικά ο ως άνω Κώδικας, καθώς και των δημοσίων εσόδων της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 2, μετά την καταχώριση του χρέους ως δημοσίου εσόδου κατά την

παρ. 5 του άρθρου 2, η ΑΑΔΕ εκδίδει ατομική ειδοποίηση, την οποία είτε αποστέλλει ταχυδρομικά στον οφειλέτη και στα συνυπόχρεα πρόσωπα είτε την κοινοποιεί σε αυτούς σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.. Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται το ονοματεπώνυμο του οφειλέτη, και αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο η επωνυμία του, καθώς και ο αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του, εφόσον υπάρχει, το είδος και το ποσό του χρέους, συμπεριλαμβανομένων των τόκων που έχουν ήδη υπολογισθεί κατά την κείμενη νομοθεσία, ο αριθμός και η χρονολογία καταχώρισης του χρέους ως δημοσίου εσόδου ή ο τίτλος στον οποίο βασίζεται το χρέος, ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής αυτού και η μνεία ότι από την επομένη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του χρέους και μέχρι την τελική εξόφληση αυτού υπολογίζονται οι τόκοι του άρθρου 6».

**Επειδή**, αν η καταλογιστική πράξη του φόρου εκδοθεί κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατό του, είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατά ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσής της, υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (βλ. ΣτΕ Ολ. 179/1977, ΣτΕ 1779/1988, 1014/1983 κ.α.), στην περίπτωση δε αυτή, οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος, εφόσον στην παραγγελία προς επίδοση ή στο αποδεικτικό επίδοσης γίνεται μνεία της ιδιότητάς τους αυτής και φέρονται ως βαρυνόμενοι από την πράξη, έχουν δικαίωμα προσφυγής για την αναγνώριση της ως άνω ακυρότητας.

**Επειδή**, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, θανόντος του φορολογούμενου μετά τη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης, 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 υποχρεώσεώς του, όπως απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 1885 του Α.Κ., 74§1,2 του 2238/94, 2§2 και 4§1 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) περαιτέρω δε καθίσταται εφικτή η αμφισβήτηση του κύρους της βεβαιώσεως 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 τους 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 των, τα διοικητικά δικαστήρια δεν δύνανται να τροποποιήσουν την πράξη

βεβαιώσεως, καθορίζοντας, το πρώτον αυτά, αλλά υποχρεούνται να προβούν στην ακύρωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1718/2013, 1069/2001).

**Επειδή**, από το άρθρο 64 ΚΔιοικΔ συνάγεται ότι προσφυγή μπορεί να ασκήσει όχι μόνο το πρόσωπο, το οποίο αναφέρεται ονομαστικά στην πράξη, αλλά και εκείνα τα πρόσωπα, τα οποία έχουν άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ως θιγόμενα στα έννομα συμφέροντά τους.

**Επειδή**, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί μετά το θάνατο της ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... (ήτοι στις .....2018 ) και σε αυτές, αφενός φέρεται ως οφειλέτρια η προαναφερόμενη, ήτοι μη υπαρκτό πρόσωπο, και αφετέρου δεν γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων της, αυτές καθίστανται άκυρες. Ειδικότερα, **α) για την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, (φορολογικού έτους 2014)**, η αρμόδια φορολογική αρχή όφειλε να κοινοποιήσει, μετά την ενημέρωση της για το θάνατο της ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... σε όλους τους κληρονόμους, τη σχετική πράξη διοικητικού προσδιορισμού, με ρητή αναφορά των κληρονόμων και με αναγραφόμενο το ποσό συνολικής οφειλής, επιμερισμένο κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας του καθενός, **β) για τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη (φορολογικού έτους 2015)** η φορολογική αρχή όφειλε να κοινοποιήσει, τη σχετική πράξη διοικητικού προσδιορισμού, σε όλους τους κληρονόμους, με ρητή αναφορά των κληρονόμων και με αναγραφόμενο το ποσό συνολικής οφειλής, επιμερισμένο κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας του καθενός.

**Δεδομένου ότι η πρώτη (1) προσβαλλόμενη πράξη αποδεδειγμένα δεν κοινοποιήθηκε στον δεύτερο προσφεύγοντα και στην τρίτη προσφεύγουσα και ως εκ τούτου δεν έλαβαν γνώση για την ύπαρξη της και κυρίως επειδή ούτε στο σώμα αυτής ή σε σχετικό με την πράξη έγγραφο δε γίνεται ρητή αναφορά των κληρονόμων, με αναγραφόμενο το ποσό συνολικής οφειλής, επιμερισμένο κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας του καθενός, ο ισχυρισμός των ανωτέρω προσφευγόντων γίνεται αποδεκτός.**

**Δεδομένου ότι η δεύτερη (2) προσβαλλόμενη πράξη αποδεδειγμένα δεν κοινοποιήθηκε στον δεύτερο προσφεύγοντα και ως εκ τούτου δεν έλαβε γνώση για την ύπαρξη της και κυρίως επειδή ούτε στο σώμα αυτής ή σε σχετικό με την πράξη έγγραφο δε γίνεται ρητή αναφορά των κληρονόμων, με αναγραφόμενο το ποσό συνολικής οφειλής, επιμερισμένο κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας του καθενός, ο ισχυρισμός του ανωτέρω προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.**

**Επειδή**, μετά τα παραπάνω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 περ. γ του αρ. 36 του Κ.Φ.Δ.: «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 επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Τη μερική αποδοχή ως ακολούθως:**

**Α) Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... / ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με Α.Φ.Μ. .... (ως προς και τις δύο προσβαλλόμενες πράξεις) και της ....., με Α.Φ.Μ. .... (ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2015) ως απαράδεκτης, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης αυτής. Β) Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. .... / ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. .... (ως προς και τις δύο προσβαλλόμενες πράξεις), και της ....., με Α.Φ.Μ. .... (ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2014) και Γ) Την ακύρωση 1) της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2014, και 2) της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... προκειμένου να εκδοθούν νέες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα της θανούσας, με παράλληλη ρητή αναφορά σ' αυτές, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, αναφέροντας το ποσοστό κληρονομικής μερίδας του καθενός, στους οποίους και θα κοινοποιηθεί.**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
Του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης**

**Σημείωση:**

**Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.**