



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-09-2022

Αριθμός απόφασης: 2728

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604537
Email: ded.ath@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».
 - γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός κατά της από 09-03-2022 και με αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ στην από 28-01-2022 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση διαγραφής οφειλής και της συναφούς με αριθμό δήλωσης/2020 (αριθ. ειδοποίησης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα στις 07-01-2022 με το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/...../..... αίτημά της προς την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ζήτησε την εκκαθάριση της φορολογικής της δήλωσης φορολογικού έτους 2020 και την επιστροφή του πιστωτικού ποσού που προκύπτει. Στις 23-01-2022 η ανωτέρω φορολογική αρχή της απάντησε ότι πρέπει να τακτοποιήσει την οφειλή που προκύπτει ως κληρονόμος του αποβιώσαντος πατέρα της με Α.Φ.Μ..... που προέκυψε από την οίκοθεν υποβολή της με αριθμό δήλωσης/2020 (αριθ. ειδοποίησης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, τελικού χρεωστικού ποσού 486,74 ευρώ. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2022 εκ νέου αίτημα της προσφεύγουσας στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ζήτησε την διαγραφή της ανωτέρω οφειλής καθώς η βεβαίωση του φόρου έγινε στις 19-12-2020, δηλαδή σε ημερομηνία μεταγενέστερης της ημερομηνίας θανάτου του πατέρα της, ήτοι 12-11-2020 και επομένως δεν αποτελεί στοιχείο κληρονομιάς της. Εν συνεχεία, η ανωτέρω φορολογική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. /09-03-2022 απαντητικό έγγραφο ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι λόγω μη ανταπόκρισης σε ηλεκτρονική πρόσκληση που απεστάλη στις 26-11-2020 στον θανόντα πατέρα της για προσκόμιση δικαιολογητικών σχετικά με το εξαρτώμενο μέλος που δήλωσε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2014, προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για την εν λόγω περίοδο χωρίς να ληφθεί υπόψη ο κωδικός 005: Αριθμός προσώπων του πίνακα 8 που έχουν αναπηρία 67% και πάνω.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της από 09-03-2022 και με αριθμ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και της συναφούς με αριθμό δήλωσης/2020 (αριθ. ειδοποίησης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Η αποστολή της πρόσκλησης και η έκδοση της με αριθμό δήλωσης/2020 (αριθ. ειδοποίησης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ έγινε μετά την ημερομηνία θανάτου του με Α.Φ.Μ.....
- Η ανωτέρω πράξη, η ακόλουθη αυτής ταμειακή βεβαίωση και η επιχειρούμενη διοικητική εκτέλεση ή λήψη μέτρων κατά της προσφεύγουσας ή των κληρονόμων είναι νομικά πλημμελής, μη σύννομη και ακυρωτέα καθώς ουδέποτε κοινοποιήθηκαν κατά τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«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.

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 διάθεσή 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,**
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,**
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,**
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,**
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,**
- 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..»

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, σε απάντηση του υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/18-11-2015 εγγράφου της υπηρεσίας μας, η διεύθυνση ελέγχων με το υπ' αριθ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/27-11-2015 μας απάντησε τα ακόλουθα:

«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 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 νόμο 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 προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε βάρος του αποβιώσαντος με ΑΦΜ στις 19-12-2020, ήτοι μετά το θάνατό του (12-11-2020), δηλαδή σε μη υπαρκτό πρόσωπο χωρίς καμία αναφορά στα ονόματα και στα στοιχεία των κληρονόμων στους οποίους πρέπει να κοινοποιηθεί και οι οποίοι είναι κατά νόμο υπόχρεοι σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται άκυρη και τυπικώς πλημμελής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση της Δ.Ε.Δ. ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα λόγω μη ενάρξεως ακόμα της σχετικής προθεσμίας του άρθρου 63 του ΚΦΔ, αφού η προσβαλλόμενη πράξη δεν της έχει κοινοποιηθεί, ζητά όμως την ακύρωσή της καθόσον έχει έννομο συμφέρον.

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 θα πρέπει να εκδοθεί νέα πράξη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της ενιαύσιας προθεσμίας από την απόφαση της ΔΕΔ, στο όνομα του θανόντος, η πράξη της οποίας θα κοινοποιηθεί στους κληρονόμους του αποβιώσαντος, πλην όμως επί της ως άνω πράξης θα αναφέρεται ότι εκδίδεται για λογαριασμό τους.

Επειδή, μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 15-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της με αριθμό δήλωσης/2020 (αριθ. ειδοποίησης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου να εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα του θανόντος με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, αναφέροντας το ποσοστό επιβάρυνσης για τον καθένα, στους οποίους και θα κοινοποιηθεί.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ

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.