



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-06-2023

Αριθμός απόφασης: 622

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

**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 με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

**2.** Τη με αριθμό 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 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ....., κατοίκου ....., ως κληρονόμου της αποβιώσασης την 16-01-2006 μητρός της, ....., κατά α) της σιωπηρής απόρριψης και β) των με αριθμούς πρωτοκόλλου ..... αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) ..... αιτήματός της περί διαγραφής των βεβαιωμένων σε βάρος της ως άνω θανούσης οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009

και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 [λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης κατά τα έτη αυτά (2008-2009 και 2014-2022), καθώς οι ανωτέρω βεβαιώσεις έλαβαν χώρα μετά το χρόνο του θανάτου της (2006)], κατά το μέρος που αυτό (ήτοι το από ..... ηλεκτρονικώς υποβληθέν αίτημα) αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της ως άνω αποβιωσάσης α) Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009 και β) ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου ..... αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του ανωτέρω από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) ..... αιτήματος της προσφεύγουσας κατά το μέρος που αυτό αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της ως άνω θανούσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ως κληρονόμου της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., 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:

Την ....., η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) ..... αίτημά της περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) - μεταξύ άλλων και - ετών 2014, 2015 και 2016 και οι οποίες είχαν βεβαιωθεί σε βάρος της ως άνω θανούσης μετά το θάνατό της το έτος 2006 και για τις οποίες έλαβε γνώση με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (και με Α/Α ..... ) ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης μεταξύ άλλων και κατά τα έτη αυτά (ήτοι 2008-2009 και 2014-2016), καθώς οι ανωτέρω βεβαιώσεις έλαβαν χώρα μετά το χρόνο του θανάτου της (2006).

Α. Το ως άνω από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) ..... υποβληθέν στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αίτημα της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που αυτό αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της εν λόγω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Β. Επί του ανωτέρω από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) ..... αιτήματος της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που αυτό αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εξέδωσε, αντίστοιχα, τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου ..... αρνητικές απαντήσεις του, σύμφωνα με τις οποίες:

i) «Σχετικά με το αίτημα που υποβάλατε στην Υπηρεσία μας, μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος, για **διαγραφή ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2014** της κληρονομούμενης, ....., ως μη υπόχρεη λόγω θανάτου της την 16-01-2006, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4987/2022, δεν μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου εκδόθηκε η (αρχική) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που εν προκειμένω για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2014 ήταν η 31-07-2014. Επομένως, δεν επιτρέπεται η έκδοση πράξης προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. μετά τη λήξη του έτους 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας δεν μπορεί να προβεί στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2014 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος, καθώς το αίτημα υποβλήθηκε στις ....., ήτοι μετά τη λήξη του έτους 2019.

Κατά της παρούσης αρνητικής απάντησης, η οποία θα σας κοινοποιηθεί με ανάρτηση στο Α.Φ.Μ. στο myTaxisNet, έχετε το δικαίωμα να ασκήσετε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ/σης Επίλυσης Διοικητικών Διαφορών, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας από της κοινοποίησής αυτής σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4987/2022.

Απευθείας προσφυγή κατά της αρνητικής αυτής απάντησης ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κρίνεται απαράδεκτη.»

ii) «Σχετικά με το αίτημα που υποβάλατε στην Υπηρεσία μας, μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος, για **διαγραφή ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2015** της κληρονομούμενης, ....., ως μη υπόχρεη λόγω θανάτου της την 16-01-2006, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4987/2022, δεν μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου εκδόθηκε η (αρχική) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που εν προκειμένω για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2015 ήταν η 20-10-2015. Επομένως, δεν επιτρέπεται η έκδοση πράξης προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. μετά τη λήξη του έτους 2020.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας δεν μπορεί να προβεί στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2015 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος, καθώς το αίτημα υποβλήθηκε στις ....., ήτοι μετά τη λήξη του έτους 2020.

Κατά της παρούσης αρνητικής απάντησης, η οποία θα σας κοινοποιηθεί με ανάρτηση στο Α.Φ.Μ. στο myTaxisNet, έχετε το δικαίωμα να ασκήσετε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ/σης Επίλυσης Διοικητικών Διαφορών, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας από της κοινοποίησής αυτής σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4987/2022.

Απευθείας προσφυγή κατά της αρνητικής αυτής απάντησης ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κρίνεται απαράδεκτη.»

**και**

iii) «Σχετικά με το αίτημα που υποβάλατε στην Υπηρεσία μας, μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος, για **διαγραφή ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2016** της κληρονομούμενης, ....., ως μη υπόχρεη λόγω θανάτου της την 16-01-2006, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4987/2022, δεν μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου εκδόθηκε η (αρχική) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που εν προκειμένω για

τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2016 ήταν η 28-08-2016. Επομένως, δεν επιτρέπεται η έκδοση πράξης προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. μετά τη λήξη του έτους 2021.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας δεν μπορεί να προβεί στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2016 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος, καθώς το αίτημα υποβλήθηκε στις ....., ήτοι μετά τη λήξη του έτους 2021.

Κατά της παρούσης αρνητικής απάντησης, η οποία θα σας κοινοποιηθεί με ανάρτηση στο Α.Φ.Μ. στο myTaxisNet, έχετε το δικαίωμα να ασκήσετε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ/νσης Επίλυσης Διοικητικών Διαφορών, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας από της κοινοποίησής αυτής σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4987/2022.

Απευθείας προσφυγή κατά της αρνητικής αυτής απάντησης ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κρίνεται απαράδεκτη.»,  
**αντίστοιχα.**

Η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της αποβιώσασής την 16-01-2006 μητρός της, ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της, β) την ακύρωση i) της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης και ii) των προσβαλλόμενων με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) .....αιτήματός της περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 και οι οποίες βεβαιώθηκαν σε βάρος της ως άνω θανούσης μετά το χρόνο του θανάτου της (2006), κατά το μέρος που αυτό (ήτοι το από ..... ηλεκτρονικώς υποβληθέν αίτημα) αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της ανωτέρω αποβιώσασής i) Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009 και ii) ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, **αντίστοιχα**, γ) την καθ' ολοκληρίαν αποδοχή του ως άνω από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) .....αιτήματός της και δ) τη διαγραφή τόσο του Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009, όσο και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης κατά τα έτη αυτά, προβάλλοντας, αναλυτικότερα, τους παρακάτω λόγους:

- Οι εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι της αποβιώσασής την 16-01-2006 ..... έχουν συμπεριλάβει στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων τους (Ε9) τα σχετικά κληρονομιαία ακίνητα από το έτος 2007 και έχουν καταβάλει το αναλογούν Ε.Τ.ΑΚ. ετών 2008 και 2009 και τον αναλογούντα ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016.
- Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων περί παραγραφής του δικαιώματος έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016 είναι ανεπαρκής, καθώς η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξή της (άρθρο 251 Α.Κ.). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η παραγραφή της αξίωσής της για διαγραφή των φορολογικών οφειλών αρχίζει από την ημερομηνία επίδοσης (.....) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας με την οποία πληροφορήθηκε για πρώτη φορά την ύπαρξη των εν λόγω οφειλών της. Από την ίδια ημερομηνία επίδοσης κατέστη δυνατή και η δικαστική επιδίωξη της αξίωσής της για διαγραφή των φορολογικών οφειλών της.
- Αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης η καταβολή Ε.Τ.ΑΚ. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. δύο (2) φορές κατ' έτος για το ίδιο ακίνητο [τη μία φορά ως κληρονόμος με καταλογισμό των

Ε.Τ.ΑΚ. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. σε βάρος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της για τα κληρονομιαία ακίνητα, σύμφωνα με την κοινοποιηθείσα ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας, και τη δεύτερη φορά με τον καταλογισμό των Ε.Τ.ΑΚ. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. ατομικά σε βάρος της με βάση τη δήλωση στοιχείων ακινήτων της (Ε9), η οποία περιλαμβάνει τα ίδια κληρονομιαία ακίνητα].

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Αντικείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων» του Κεφαλαίου Β΄ «Ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.)» του Ν. 3634/2008 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 1<sup>η</sup> 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, πωλωτής, 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 Κεφαλαίου Β΄ «Ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.)» του Ν. 3634/2008 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 1<sup>η</sup> 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 31<sup>η</sup> 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 κληρονομιαία 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 11 «Υπολογισμός του τέλους» του Κεφαλαίου Β' «Ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.)» του Ν. 3634/2008 ορίζεται ότι:

«Η ακίνητη περιουσία κάθε προσώπου φορολογείται χωριστά.

#### **Α. Φυσικά Πρόσωπα**

Επί της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας, όπως αυτή διαμορφώνεται μετά την αφαίρεση της αξίας της κύριας κατοικίας που προσδιορίζεται στο άρθρο 9, επιβάλλεται τέλος με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1‰).

Το τέλος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα, τους βοηθητικούς χώρους, τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια και τα κτίσματα που βρίσκονται σε δημοτικά ή κοινοτικά διαμερίσματα, με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω των χιλίων (1.000) κατοίκων.

...».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Διαδικασία βεβαίωσης του τέλους - Παραγραφή - Ατέλειες» του Κεφαλαίου Β' «Ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.)» του Ν. 3634/2008 ορίζεται ότι:

«1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...».

**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<sup>η</sup> 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 οιοινεί 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. ...

4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1<sup>η</sup> 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<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ββ) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31<sup>η</sup> 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<sup>η</sup> 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 Διοικητή της ΑΑΔΕ 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 ποσό μείωσης φόρου σε συνέχεια τροποποιητικής δήλωσης, 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 ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

**«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) 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 Διοικητή 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.».**

**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 Διοικητή 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 Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο 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,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.».

**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 ΚΦΔ, 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 ..... 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**, περαιτέρω, σύμφωνα με το με αριθμό ΔΕΦΚ Α ..... έγγραφο της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών:

«Σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ. ... εγγράφου σας, με το οποίο ερωτάται εάν είναι δυνατή η διαγραφή οφειλών Ε.Τ.ΑΚ. 2008-2009 και Φ.Α.Π. 2010 φυσικού προσώπου που έχει αποβιώσει την 4-5-2005, λόγω παρέλευσης της 5ετίας από το οικείο έτος, σας γνωρίζουμε το εξής: ... το αίτημα περί διαγραφής οφειλών Ε.Τ.ΑΚ. ετών 2008-2009 και Φ.Α.Π. έτους 2010 αποβιώσαντος την 4-5-2005 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**, επιπλέον, με τη με αριθμό Ε. 2007/03-02-2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διαγραφή ΕΝ.Φ.Ι.Α. που έχει επιβληθεί σε βάρος φυσικών προσώπων που έχουν αποβιώσει, καθώς και σε Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού που συνενώθηκαν σε δήμους του προγράμματος "Καλλικράτη" του Ν. 3852/2010 (Α' 87) και καταργήθηκαν» παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις για τη δυνατότητα, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία διαγραφής ΕΝ.Φ.Ι.Α. που έχει επιβληθεί σε αποβιώσαντες:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά κληρονόμους αποβιωσάντων ...

1. Για τη διαγραφή βεβαιωμένων οφειλών ΕΝ.Φ.Ι.Α. σε βάρος φυσικών προσώπων που έχουν αποβιώσει ... παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

**Α. Πράξεις προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. σε βάρος φυσικών προσώπων που έχουν αποβιώσει**

2. Σύμφωνα με το άρθρο 35 του Αστικού Κώδικα, το πρόσωπο αρχίζει να υπάρχει μόλις γεννηθεί ζωντανό και παύει να υπάρχει με το θάνατό του. Μετά το θάνατό του παύει να είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Επιπλέον, στο άρθρο 37 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ, ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει συγκεκριμένες πληροφορίες στις οποίες περιλαμβάνονται το ονοματεπώνυμο του φορολογούμενου και ο Α.Φ.Μ. του, εφόσον του έχει αποδοθεί.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, μετά το θάνατο του φορολογούμενου, οι τυχόν εκδοθείσες πράξεις προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. σε βάρος του που αφορούν τα μετά το θάνατό του έτη είναι άκυρες, αφού έχουν εκδοθεί στο όνομα μη όντος, ανύπαρκτου προσώπου. Συνεπώς, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη την ημερομηνία θανάτου του φυσικού προσώπου, η οποία έχει καταχωρηθεί στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, θα πρέπει είτε οίκοθεν, ανά τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μία φορά κατ' έτος, είτε κατόπιν αίτησης των κληρονόμων του αποβιώσαντος, να προβαίνει με απόφασή του στη διαγραφή των οφειλών ΕΝ.Φ.Ι.Α. που αφορούν τα έτη μετά την ημερομηνία θανάτου του, ακόμη και στην περίπτωση που οι οφειλές ανάγονται σε παραγεγραμμένα έτη.».

Επειδή, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων και των ως άνω διευκρινισθέντων, επί επιβολής κάθε φόρου, και εν προκειμένω του Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) και 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, βάσει των οποίων βεβαιώθηκαν το Ε.Τ.ΑΚ. ετών 2008 και 2009 και ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014 έως και 2016, εκδόθηκαν στο όνομα θανόντος φορολογούμενου χωρίς αναφορά και κατ' επέκταση κοινοποίηση στους κληρονόμους αυτού, όπως προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΔ 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 αφενός της σιωπηρής απόρριψης και αφετέρου των απορριπτικών απαντήσεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής επί αιτήματος διαγραφής βεβαιωθέντων ποσών Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) και φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), αντίστοιχα, βάσει πράξεων εκδοθεισών στο όνομα της ανωτέρω θανούσης (.....) και μη κοινοποιηθεισών στους κληρονόμους αυτής (ήτοι μεταξύ άλλων και στην προσφεύγουσα) πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, και πιο συγκεκριμένα από την από 16-01-2006 ληξιαρχική πράξη θανάτου του Ληξιαρχείου ..... η μητέρα της προσφεύγουσας, ..... απεβίωσε την 16-01-2006.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τα από ..... και ..... εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) ετών 2008 και 2009, αντίστοιχα, και με τις από ..... εκδοθείσες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019,

2020, 2021 και 2022, αντίστοιχα, προσδιορίστηκε σε βάρος της ως άνω θανούσης το αντίστοιχο Ε.Τ.ΑΚ. για τα έτη αυτά (2008 και 2009) και ο αντίστοιχος ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα εν λόγω έτη, και συγκεκριμένα για τα έτη 2014 έως και 2022, και επομένως αφορά έτη μεταγενέστερα του χρόνου θανάτου της (2006).

**Επειδή**, τα ανωτέρω σχετικά εκκαθαριστικά σημειώματα ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) ετών 2008 και 2009 και οι ως άνω σχετικές πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 εκδόθηκαν ....., αντίστοιχα, ήτοι **μετά την ημερομηνία του θανάτου της (16-01-2006)**, σε βάρος της ανωτέρω αποβιωσάσης χωρίς καμία αναφορά στο όνομα και στα στοιχεία των κληρονόμων της, ήτοι εκδόθηκαν σε κάθε περίπτωση σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου.

**Επειδή**, όπως αναφέρθηκε και στο ιστορικό της υπόθεσης, την ....., η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) .....αίτημά της περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) - μεταξύ άλλων και - ετών 2014, 2015 και 2016 και οι οποίες είχαν βεβαιωθεί σε βάρος της ως άνω θανούσης μετά το θάνατό της το έτος 2006 και για τις οποίες έλαβε γνώση με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης μεταξύ άλλων και κατά τα έτη αυτά (ήτοι 2008-2009 και 2014-2016), καθώς οι ανωτέρω βεβαιώσεις έλαβαν χώρα μετά το χρόνο του θανάτου της (2006).

**Επειδή**, το ως άνω από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) .....υποβληθέν στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αίτημα της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που αυτό αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της εν λόγω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

**Επειδή**, επί του ανωτέρω από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) .....αιτήματος της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που αυτό αφορά στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της αποβιωσάσης την 16-01-2006 μητρός της, ....., ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εξέδωσε, αντίστοιχα, τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αρνητικές απαντήσεις του, με τις οποίες απέρριψε το εν λόγω αίτημά της, θεωρώντας ότι υφίσταται ως προς τα έτη αυτά (2014-2016) θέμα παραγραφής.

**Επειδή**, ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς πρόκειται για άκυρες πράξεις, δεδομένου ότι τόσο τα εκκαθαριστικά σημειώματα ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.), όσο και οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) που εκδόθηκαν από τη Διοίκηση μεταγενέστερα του θανάτου και στο όνομα της θανούσης χωρίς καμία αναφορά σε κληρονόμους είναι σε κάθε περίπτωση άκυρες πράξεις, καθότι εκδόθηκαν σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου, αφού το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν υπήρχε κατά την 01-01-2008 και δεν μπορούσε να είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ουδεμία οφειλή για τις

αναγραφόμενες στη σχετική ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς υπέχει μέχρι και σήμερα, καθώς καθ' όλα τα προηγούμενα έτη δήλωνε τα κληρονομαϊκά ακίνητα και κατέβαλε τους αναλογούντες σε αυτά φόρους (όπως και οι υπόλοιποι κληρονόμοι της ανωτέρω αποβιώσασης). Ως εκ τούτου, δεδομένης της έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης και των κληρονόμων της θανούσης (μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας), δε χωρεί ακύρωση των εν λόγω πράξεων που εκδόθηκαν στο όνομα της ανωτέρω αποβιώσασης και εκ νέου έκδοση πράξεων στο όνομα και στα στοιχεία των κληρονόμων της (μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας).

**Επειδή**, βάσει των ως άνω εκτεθέντων, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου της αποβιώσασης την 16-01-2006 μητρός της, ....., κρίνονται βάσιμοι και, ως εκ τούτου, το αίτημά της αναφορικά με τη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος της ανωτέρω θανούσης Ε.Τ.ΑΚ. ετών 2008 και 2009 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016 γίνεται αποδεκτό.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ως κληρονόμου της αποβιώσασης την 16-01-2006 μητρός της, ....., και την **ακύρωση** των ως άνω προσβαλλόμενων απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί του από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό) .....αιτήματος της προσφεύγουσας περί διαγραφής των βεβαιωμένων σε βάρος της ως άνω θανούσης οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) ετών 2008 και 2009 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) μεταξύ άλλων και ετών 2014, 2015 και 2016 και όπως ο Προϊστάμενος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. αποδεχθεί το σχετικό αίτημά της και προβεί σε διαγραφή των ανωτέρω βεβαιωμένων οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. ετών 2008 και 2009 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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