



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07-04-2023

Αριθμός απόφασης: 918

**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.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., και της ....., κατοίκου ....., ως κληρονόμων (εγγύτερων συγγενών) του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., κατά των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, περί διαγραφής των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ.

Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 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 (2009 έως και 2022), καθώς οι ανωτέρω βεβαιώσεις έλαβαν χώρα μετά το χρόνο του θανάτου του (2009)], κατά το μέρος που αυτές (ήτοι οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες είναι πανομοιότυπες ως προς το περιεχόμενό τους) απορρίπτουν τη διαγραφή των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω αποβιώσαντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου .....μερικές απορρίψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των ανωτέρω αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, κατά το μέρος που αυτές απορρίπτουν τη διαγραφή των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016.

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 ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και 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:

Οι προσφεύγοντες, ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τα με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτήματά τους περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν σε α) φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, β) Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, γ) Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και δ) ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 και οι οποίες είχαν βεβαιωθεί σε βάρος του ως άνω θανόντος μετά το θάνατό του το έτος 2009, καθώς και επιστροφής του όποιου καταβληθέντος ποσού αναφορικά με τις οφειλές αυτές, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης κατά τα έτη αυτά (2009 έως και 2022), καθώς οι ανωτέρω βεβαιώσεις έλαβαν χώρα μετά το χρόνο του θανάτου του (2009).

Επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, περί διαγραφής των ως άνω βεβαιωμένων σε βάρος του ανωτέρω θανόντος οφειλών ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εξέδωσε, αντίστοιχα, τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου .....απαντήσεις του, με τις οποίες έκανε δεκτά τα ως άνω αιτήματά τους όσον αφορά στη διαγραφή των οφειλών που σχετίζονται με ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, ενώ απέρριψε τα εν λόγω αιτήματα αναφορικά με τη διαγραφή των οφειλών που αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009,

Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016 ως ακολούθως:

«Σχετικά με το αίτημα που υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας, με αρ. πρωτ. ...., από τον υπόχρεο ..... (και την υπόχρεο ..... αντίστοιχα), ως κληρονόμο του ....., που απεβίωσε στις 14-01-2009, που αφορά στη διαγραφή των οφειλών του θανόντος, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Το εκκαθαριστικό Ε.Τ.ΑΚ. 2009, που εκδόθηκε στο όνομα του θανόντος, αφορούσε στην περιουσιακή κατάσταση του ιδίου και της συζύγου του για το έτος 2008, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί και δηλωθεί την 01-01-2009 και επομένως αφορούσε σε φορολογική του υποχρέωση που είχε γεννηθεί όσο ζούσε και τον βαρύνει ανεξαρτήτως εάν το εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε μετά το θάνατό του. Μέρος της οφειλής εκ 58,35 ευρώ αφορά στα δικά του ακίνητα και μέρος αυτής εκ 2.495,14 ευρώ αφορά και βαρύνει τη σύζυγό του.

Τα εκκαθαριστικά Φ.Α.Π. (αφορολόγητα) και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (με φόρο) εξακολούθησαν να εκδίδονται από τη Δ.ΗΛΕ.Δ. της Γ.Γ.Δ.Ε., μετά το θάνατό του για τα δικά του πλέον ακίνητα, από μεταφορά κάθε φορά της περιουσιακής κατάστασης του προηγούμενου έτους στο επόμενο, διότι η Υπηρεσία μας (αρμόδιο Τμήμα Μητρώου) δεν ενημερώθηκε για το γεγονός του θανάτου του υπόχρεου από τους κληρονόμους του, ως είχαν, τότε, τη σχετική υποχρέωση.

Η Υπηρεσία μας έκανε μερικώς δεκτό το αίτημα του άνω κληρονόμου και προέβη στην έκδοση πράξεων Διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2017 μέχρι και 2022, με τις οποίες διαγράφηκε ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. των ετών αυτών, λόγω θανάτου του υπόχρεου.

Δεν έκανε δεκτό το αίτημα που αφορά στη διαγραφή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016, διότι η Φορολογική Διοίκηση δεν δύναται να προβεί στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και διαγραφής του ΕΝ.Φ.Ι.Α. των ετών αυτών, όπως δεν δύναται και να βεβαιώσει φόρο, κατόπιν ελέγχου, σε περίπτωση που δεν έχουν δηλωθεί τα κληρονομικά ακίνητα από τους κληρονόμους λόγω της παρόδου πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου εκδόθηκαν οι (αρχικές) πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2014, 2015 και 2016 και παραγραφής του σχετικού δικαιώματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013. Ειδικότερα αναφέρουμε, ότι έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα, μετά τη λήξη των ετών 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα.

Σχετικά με το μέρος του αιτήματος που αφορά σε διαγραφή οφειλών σε Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. αναφέρουμε τα εξής: Στο όνομα του θανόντος υπάρχουν οφειλές σε Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. 2011 και 2012, κατά το μέρος που αυτές δεν είχαν εξοφληθεί μέσω του λογαριασμού της Δ.Ε.Η. και οι οποίες εν συνεχεία βεβαιώθηκαν στη Δ.Ο.Υ. στο όνομά του θανόντος για είσπραξη, 217,50 ευρώ και 263,47 ευρώ, αντίστοιχα, καθώς δεν είχε δηλωθεί ο θάνατος και δεν είχε αλλάξει το όνομα στην παροχή ηλεκτρ. ρεύματος. Αφορά, δε, σε ακίνητο στην τοποθεσία ..... επιφανείας 145 τ.μ., με αρ. παροχής ..... Τα ποσά αυτά βαρύνουν, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις περί Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., τον τελευταίο κύριο του υπόψη ακινήτου, όπως είναι ο κληρονόμος ή οι κληρονόμοι του ακινήτου ή και τρίτο πρόσωπο, στην περίπτωση που αυτό είχε μεταβιβαστεί, κατά το χρόνο της επιβολής του Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. στα έτη αυτά. Μόνο στην τελευταία περίπτωση (τρίτο πρόσωπο), μπορεί να διαγραφεί το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. και όχι στην περίπτωση της κληρονομικής διαδοχής, το οποίο εν προκειμένω δεν προκύπτει από κάποιο στοιχείο.

Σχετικά με το μέρος του αιτήματος που αφορά στη διαγραφή της οφειλής σε φόρο εισοδήματος αναφέρουμε ότι ο φόρος προέκυψε βάσει δήλωσης που υποβλήθηκε μετά το θάνατο του υπόχρεου για το χρονικό διάστημα εντός του έτους 2009 που ζούσε, η οποία συμπεριέλαβε και τα εισοδήματα της συζύγου. Ο φόρος που προέκυψε μετά το συμψηφισμό

του πιστωτικού υπολοίπου του θανόντος με το φόρο της συζύγου, δηλαδή ποσό 13.488,51 ευρώ αφορά αποκλειστικά τη σύζυγο και τη βαρύνει κατά το μέρος 3.844,43 που δεν έχει εξοφληθεί.

Κατά της μερικής αυτής αρνητικής απάντησης - απόρριψης, ο άνω υπόχρεος έχει το δικαίωμα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ/νσης Επίλυσης Διοικητικών Διαφορών, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας από της κοινοποίησής της, με ανάρτηση, στο *taxisnet*, (άρθρο 63 Ν. 4174/2013 ΚΦΔ).

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

Οι προσφεύγοντες, ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν α) την αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής τους, β) την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων με αριθμούς πρωτοκόλλου .....μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 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 του ανωτέρω θανόντος μετά το χρόνο του θανάτου του (2009), καθώς και επιστροφής του όποιου καταβληθέντος ποσού αναφορικά με τις οφειλές αυτές, κατά το μέρος που αυτές απορρίπτουν τη διαγραφή των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω αποβιώσαντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, γ) την καθ' ολοκληρίαν αποδοχή των ανωτέρω με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, δ) τη διαγραφή των οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης κατά τα έτη αυτά, και ε) την επιστροφή του όποιου καταβληθέντος ποσού αναφορικά με τις οφειλές αυτές, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- «Με τις προσβαλλόμενες πράξεις απορρίφθηκε μη σύννομα και πλημμελώς αιτιολογημένα το κοινό αίτημά τους για τη διαγραφή “οφειλών” του πατρός τους από **ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016**, δεδομένου ότι απαραδέκτως και μη σύννομα βεβαιώθηκαν οι ανωτέρω “οφειλές” μετά το θάνατο του πατρός τους την 14-01-2009, αφού με το θάνατό του έπαυσε κατά νόμο να υφίσταται ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και συνεπώς δεν είναι νομικά επιτρεπτό (αφού τούτο δεν προβλέπεται νομικά) να “βεβαιώνονται φόροι σε βάρος θανόντος προσώπου”, η δε Φορολογική Διοίκηση έχει νομική υποχρέωση να ανακαλεί πράξεις της που εκδόθηκαν κατά παράβαση του νόμου.».
- «Με τις προσβαλλόμενες πράξεις απορρίφθηκε μη σύννομα και πλημμελώς αιτιολογημένα το κοινό αίτημά τους για την πλήρη διαγραφή “οφειλών” του πατρός τους από **Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009** ποσού ύψους 2.553,49€ που βεβαιώθηκε την ....., ως προς το οποίο η ίδια η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ομολογεί ότι τον πατέρα τους αφορά μόνον το ποσό των 58,35€ για την ακίνητη περιουσιακή κατάστασή του το έτος 2008, ενώ το υπόλοιπο μέρος της εν λόγω οφειλής ποσού ύψους 2.495,14€ δεν αφορά τον ίδιον, αλλά αφορά την ακίνητη περιουσία

της μητρός τους, ..... Ως εκ τούτου, η εν λόγω οφειλή ποσού ύψους 2.495,14€ αποδεδειγμένα δεν αφορά τον πατέρα τους και μη σύννομα βεβαιώθηκε σε βάρος του, ενώ κατά παράβαση του νόμου και της αρχής της χρηστής διοίκησης, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απέρριψε το αίτημά τους για τη διαγραφή αυτής της “οφειλής” του πατρός τους.».

**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, 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 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. ...».

**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 οιονεί 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 ..... 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 1141331 ΕΞ 2016/29-09-2016 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. έτους 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 των απορριπτικών απαντήσεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής επί αιτήσεων διαγραφής βεβαιωθέντων ποσών Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) και φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) βάσει πράξεων εκδοθεισών στο όνομα του ανωτέρω θανόντος (.....) και μη κοινοποιηθεισών στους κληρονόμους αυτού (ήτοι μεταξύ άλλων και στους προσφεύγοντες) πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ (ΠΕΡΙ ΕΝ.Φ.Ι.Α. ΕΤΩΝ 2014, 2015 ΚΑΙ 2016)**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τις από 31-07-2014, 20-10-2015, 28-08-2016, 27-08-2017, 28-08-2018, 30-08-2019, 25-09-2020, 22-09-2021 και 10-05-2022 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 του ως άνω

θανόντος 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 του (2009).

**Επειδή**, 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 την 31-07-2014, την 20-10-2015, την 28-08-2016, την 27-08-2017, την 28-08-2018, την 30-08-2019, την 25-09-2020, την 22-09-2021 και την 10-05-2022, αντίστοιχα, ήτοι μετά την ημερομηνία του θανάτου του (14-01-2009), σε βάρος του ανωτέρω αποβιώσαντος χωρίς καμία αναφορά στο όνομα και στα στοιχεία των κληρονόμων του, ήτοι εκδόθηκαν σε κάθε περίπτωση σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου.

**Επειδή**, όπως αναφέρθηκε και στο ιστορικό της υπόθεσης, οι προσφεύγοντες, ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τα με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτήματά τους περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, και σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 και οι οποίες είχαν βεβαιωθεί σε βάρος του ως άνω θανόντος μετά το θάνατό του το έτος 2009, καθώς και επιστροφής του όποιου καταβληθέντος ποσού αναφορικά με τις οφειλές αυτές, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης κατά τα έτη αυτά (2014 έως και 2022), καθώς οι ανωτέρω βεβαιώσεις έλαβαν χώρα μετά το χρόνο του θανάτου του (2009).

**Επειδή**, επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, περί διαγραφής, μεταξύ άλλων, και των βεβαιωμένων σε βάρος του ανωτέρω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εξέδωσε, αντίστοιχα, τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου .....απαντήσεις του, με τις οποίες έκανε δεκτά τα ως άνω αιτήματά τους όσον αφορά στη διαγραφή των οφειλών που σχετίζονται με ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, ενώ απέρριψε τα εν λόγω αιτήματα αναφορικά με τη διαγραφή, μεταξύ άλλων, και των οφειλών που αφορούν σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, θεωρώντας ότι υφίσταται ως προς τα έτη αυτά θέμα παραγραφής.

**Επειδή**, ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς πρόκειται για άκυρες πράξεις, δεδομένου ότι οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) που εκδόθηκαν από τη Διοίκηση μεταγενέστερα του θανάτου και στο όνομα του θανόντος χωρίς καμία αναφορά σε κληρονόμο είναι σε κάθε περίπτωση άκυρες, καθότι εκδόθηκαν σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου, αφού το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν υπήρχε κατά την 01-01-2014 και δεν μπορούσε να είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

**Επειδή**, βάσει των ως άνω εκτεθέντων, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους....., κρίνεται βάσιμος και, ως εκ τούτου, τα αιτήματά τους κατά το μέρος αυτών που αφορούν στη διαγραφή του βεβαιωθέντος σε βάρος του ανωτέρω θανόντος ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015 και 2016 γίνονται αποδεκτά.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ (ΠΕΡΙ Ε.Τ.ΑΚ. ΈΤΟΥΣ 2009)**

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε και στο ιστορικό της υπόθεσης, οι προσφεύγοντες, ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τα με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτήματά τους περί διαγραφής οφειλών, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, και σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009 και οι οποίες είχαν βεβαιωθεί σε βάρος του ως άνω θανόντος μετά το θάνατό του το έτος 2009, καθώς και επιστροφής του όποιου καταβληθέντος ποσού αναφορικά με τις οφειλές αυτές, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, καθώς η βεβαίωση του Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009 έλαβε χώρα μετά το χρόνο του θανάτου του (2009).

**Επειδή**, επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα, περί διαγραφής, μεταξύ άλλων, και των βεβαιωμένων σε βάρος του ανωτέρω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εξέδωσε, αντίστοιχα, τις προσβαλλόμενες με αριθμούς πρωτοκόλλου .....απαντήσεις του, με τις οποίες απέρριψε τα ως άνω αιτήματά τους αναφορικά με τη διαγραφή, μεταξύ άλλων, και των οφειλών που αφορούν σε Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, ως ακολούθως:

*«Το εκκαθαριστικό Ε.Τ.ΑΚ. 2009, που εκδόθηκε στο όνομα του θανόντος, αφορούσε στην περιουσιακή κατάσταση του ίδιου και της συζύγου του για το έτος 2008, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί και δηλωθεί την 01-01-2009 και επομένως αφορούσε σε φορολογική του υποχρέωση που είχε γεννηθεί όσο ζούσε και τον βαρύνει ανεξαρτήτως εάν το εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε μετά το θάνατό του. Μέρος της οφειλής εκ 58,35 ευρώ αφορά στα δικά του ακίνητα και μέρος αυτής εκ 2.495,14 ευρώ αφορά και βαρύνει τη σύζυγό του.».*

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, με το από 30-06-2011 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) και έκτακτης εισφοράς έτους 2009 προσδιορίστηκε σε βάρος του ως άνω θανόντος το αντίστοιχο Ε.Τ.ΑΚ. για το έτος αυτό (2009) και αφορά στην περιουσιακή κατάσταση του ίδιου και της συζύγου του για το έτος 2008, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί και δηλωθεί την 01-01-2009, και, ως εκ τούτου, αφορά έτος προγενέστερο του χρόνου θανάτου του (2009) και σχετίζεται με την περιουσιακή κατάσταση του ίδιου και της συζύγου του, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί την 01-01-2009, ήτοι αναφέρεται σε ημερομηνία προγενέστερη αυτής του θανάτου του (14-01-2009).

**Επειδή**, επιπροσθέτως, βάσει του ως άνω από 30-06-2011 εκδοθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) και έκτακτης εισφοράς έτους 2009, ορθώς προσδιορίστηκε για το εν λόγω έτος σε βάρος του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός των προσφευγόντων, ....., Ε.Τ.ΑΚ. ποσού ύψους 2.553,49€ εκ του οποίου ποσό ύψους 58,35€ αναλογεί στην περιουσιακή κατάσταση του ίδιου και ποσό ύψους 2.495,14€ αναλογεί στην περιουσιακή κατάσταση της συζύγου του και μητρός των προσφευγόντων, ....., όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί την 01-01-2009.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, τα ως άνω αιτήματα των προσφευγόντων κατά το μέρος αυτών που αφορούν στη διαγραφή βεβαιωμένων σε βάρος του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., οφειλών Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009 δεν δύνανται να γίνουν

**αποδεκτά, καθώς το εν λόγω φυσικό πρόσωπο υπήρχε την 01-01-2009 και ήταν φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.**

**Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, οι σχετικοί περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων, ως κληρονόμων του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

**Επειδή, αναφορικά με τη διαγραφή των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012, δεν προβάλλεται από τους προσφεύγοντες, με την κρινόμενη ενδικοφανή τους προσφυγή, κανένας ισχυρισμός και από αυτό συνάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, οι προσφεύγοντες αποδέχονται το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων με αριθμούς πρωτοκόλλου .....μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ως προς τις εν λόγω βεβαιωμένες οφειλές, όπως αυτό παρατέθηκε αυτούσιο στο ιστορικό της υπό κρίση υπόθεσης, σύμφωνα με το οποίο απορρίπτονται από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. τα αιτήματα των προσφευγόντων κατά το μέρος που αφορούν στη διαγραφή των οφειλών αυτών (ήτοι σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012).**

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και της ..... του ....., ως κληρονόμων του αποβιώσαντος την 14-01-2009 πατρός τους, ....., και συγκεκριμένα:**

**Α) την αποδοχή της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος αυτής που στρέφεται κατά των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα [περί διαγραφής των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022], κατά το μέρος που αυτές απορρίπτουν τη διαγραφή των βεβαιωμένων σε βάρος του ανωτέρω αποβιώσαντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, την ακύρωση των προσβαλλόμενων μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατά το μέρος τους αυτό που αφορούν στις εν λόγω βεβαιωμένες οφειλές σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013) ετών 2014, 2015 και 2016, και όπως ο Προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. αποδεχθεί τα σχετικά αιτήματά τους κατά το εν λόγω μέρος τους και προβεί σε διαγραφή του ως άνω βεβαιωθέντος ΕΝ.Φ.Ι.Α. και για τα έτη αυτά (2014 έως και 2016), και**

**Β) την απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος αυτής που στρέφεται κατά των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των με αριθμούς πρωτοκόλλου .....αιτημάτων του προσφεύγοντος και της προσφεύγουσας, αντίστοιχα [περί διαγραφής των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω θανόντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012 και ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.**

4223/2013) ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022] κατά το μέρος που αυτές απορρίπτουν τη διαγραφή των βεβαιωμένων σε βάρος του ως άνω αποβιώσαντος οφειλών, οι οποίες αφορούν σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009 και Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων μερικών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατά το μέρος τους αυτό που αφορούν στις εν λόγω βεβαιωμένες οφειλές σε φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. (Άρθρο 13 Ν. 3634/2008) έτους 2009 και Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ετών 2011 και 2012.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

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