



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 509

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός ως φερόμενης κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 05.08.2021), ΑΦΜ, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κατοίκου εν ζωή, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/24	09.10.2024	10.10.2024	ΦΕφπ	01/01/2018 - 31/12/2018	221.206,27 €
2	/24	09.10.2024	10.10.2024	ΦΕφπ	01/01/2019 - 31/12/2019	98.960,59 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09.10.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως φερόμενης κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 05.08.2021), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. / 9.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της (ημερομηνία θανάτου 05.08.2021), ΑΦΜ, ΦΕφπ ποσού 130.103,24 €, πλέον 65.105,79 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2018, 25.888,91 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ) και 108,33 €, που αποτελούσε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΕφπ που είχε προκύψει από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης ΦΕφπ, ήτοι συνολικό ποσό 221.206,27 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι», σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. / 9.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της (ημερομηνία θανάτου 05.08.2021), ΑΦΜ, ΦΕφπ ποσού 58.882,11 €, πλέον 29.441,06 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2019 και 10.637,42 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 98.960,59 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ.

θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι», σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 09.10.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

α) το φορολογητέο εισόδημα της ως άνω αποβιωσάσης κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της επιχείρησής της της περιόδου αυτής ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **302.338,09 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	5.040,99 €	307.379,08 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους 302.338,09 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	5.040,99 €	307.379,08 €

και β) το φορολογητέο εισόδημα της ως άνω αποβιωσάσης κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της επιχείρησής της της περιόδου αυτής ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **177.289,40 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	-29.662,48 €	177.289,40 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους 147.626,92 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	-29.662,48 €	177.289,40 €

και με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά της της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **2.500,00 €**.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, ως φερόμενη κληρονόμος της ως άνω αποβιώσας, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθ' ό μέρος την αφορούν και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε τυχόν αχρεωστήτως καταβληθησόμενου ποσού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη νόμιμη η επιβολή της επίμαχης διαφοράς ΦΕφπ καθ' ό μέρος την αφορά, δοθέντος ότι δεν υφίσταται έννομη σχέση κληρονομούμενης και κληρονόμου μεταξύ της ως άνω αποβιώσας και της ίδιας.
- 2) Άκυρες οι ως άνω πράξεις ως πλημμελείς κατά τη νόμιμη βάση τους (άρθρο 79 παρ. 1 (β) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) και δη εκ του λόγου ότι στο σώμα των πράξεων κατονομάζονται μεν οι κληρονόμοι, χωρίς όμως να προσδιορίζεται το ύψος της οφειλής ενός εκάστου κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας.
- 3) Ακυρότητα των ως άνω πράξεων συνεπεία όλως πλημμελούς αιτιολογίας αυτών.
- 4) Ακυρότητα των ως άνω πράξεων λόγω αντικειμενικής αδυναμίας άσκησης του δικαιώματός της προς ακρόαση ελλείψει συγκεκριμένων και αιτιολογημένων στο σημείωμα διαπιστώσεων αιτιάσεων.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1710, 1711, 1846, 1847, 1848, 1850, 1851, 1854 και 1856 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα, ως φερόμενη κληρονόμος της ως άνω αποβιώσας, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, της υπ' αριθμ./4.4.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (04.04.2023): «**Άρθρο 1710: Έννοια.** Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά. **Άρθρο 1711.** [...]. Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου. **Άρθρο 1846:** Αυτοδίκαιη κτήση. Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198. **Άρθρο 1847:** Αποποίηση. Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης. [...]. Η προθεσμία αναστέλλεται από τους ίδιους λόγους που αναστέλλεται και η παραγραφή. **Άρθρο 1848:** Δήλωση αποποίησης. Η αποποίηση γίνεται με δήλωση στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας. [...]. **Άρθρο 1849.** [...]. **Άρθρο 1850.** [...]. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομία θεωρείται ότι έχει γίνει αποδεκτή. **Άρθρο 1851:** Αποποίηση χωρίς επαγωγή. Η αποδοχή ή η αποποίηση της κληρονομίας είναι άκυρη αν έγινε πριν από την επαγωγή ή από πλάνη ως προς το λόγο της επαγωγής. [...]. **Άρθρο 1852:** Αποποίηση και αποδοχή από άλλο λόγο. [...]. **Άρθρο 1854:** Οι κληρονόμοι του κληρονόμου. Το δικαίωμα για αποποίηση της κληρονομίας μεταβαίνει στους κληρονόμους του κληρονόμου. **Άρθρο 1855.** [...]. **Άρθρο 1856:** Συνέπειες της αποποίησης. Αν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, η επαγωγή προς εκείνον που αποποιήθηκε θεωρείται ότι δεν έγινε. Η κληρονομία επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί, αν εκείνος που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά το θάνατο του κληρονομουμένου. Η επαγωγή θεωρείται ότι έγινε κατά το θάνατο του κληρονομουμένου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ./2011 απόφαση του Α1 Πολιτικού Τμήματος του Αρείου Πάγου: «Γνώση της επαγωγής, ως γεγονός της ενάρξεως της τετράμηνης προθεσμίας, νοείται η γνώση από τον κληρονόμο του θανάτου του κληρονομούμενου, γνώση δε του λόγου επαγωγής συνιστά η εκ διαθήκης ή κατά την εξ αδιαθέτου διαδοχή κλήση του κληρονόμου στην κληρονομία. Με την έννοια αυτή, όταν πρόκειται για διαδοχή εξ αδιαθέτου, οπότε ο δικαιολογητικός αυτής λόγος της συγγενικής σχέσεως μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμου είναι από την αρχή δεδομένος και γνωστός στον τελευταίο, η τετράμηνη προθεσμία προς αποποίηση αρχίζει από τη γνώση του κληρονόμου του χρόνου του θανάτου του κληρονομούμενου συγγενούς του, εκτός συνδρομής μεταγενεστέρων της επαγωγής γεγονότων, με ενδεικτική αναφορά εκείνου της αποποιήσεως της κληρονομίας. Στην περίπτωση αυτή της νομότυπης και εμπρόθεσμης αποποιήσεως της επαχθείσης στον κληρονόμο κληρονομίας η προς τον αποποιηθέντα επαγωγή της κληρονομίας αναιρείται, ως μη γενόμενη, και κατά συνέπεια επάγεται εις εκείνον, ο οποίος θα εκκαλείτο ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, αν ο αποποιηθείς δε ζούσε κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομίας του θανάτου του κληρονομούμενου, στον οποίο ανατρέχει η επαγωγή (ΑΚ 1856). Παρά ταύτα η προθεσμία της αποποιήσεως της κληρονομίας δεν αρχίζει από τη γνώση του θανάτου του κληρονομούμενου, αλλά από τη γνώση της αποποιήσεως, μεταγενέστερο αυτού γεγονός, με το οποίο συνδέεται η επαγωγή της κληρονομίας. Στις σημειούμενες στην αρχή της παρούσης [...] ουσιαστικές παραδοχές της προσβαλλόμενης αποφάσεως διαλαμβάνεται I. ότι οι αναιρεσίβλητοι έλαβαν γνώση της αποποιήσεως της κληρονομίας του αποβιώσαντος [...] από τους εγγύτερους συγγενείς του και εξ αδιαθέτου αυτού κληρονόμους [...] και εντεύθεν της κλήσεώς τους ως κληρονόμων αυτού κατά την εξ αδιαθέτου διαδοχή στις [...], όταν ειδοποιήθηκαν από τη [...] Δ.Ο.Υ. [...], με έναρξη από της επομένης [...] της οριζόμενης προς αποποίηση τετράμηνης προθεσμίας, και II. ότι οι αναιρεσίβλητοι προέβησαν νομότυπα και εμπρόθεσμα σε δήλωση αποποιήσεως της εν λόγω κληρονομίας στον γραμματέα του Πρωτοδικείου [...], κατά τις συνταχθείσες προς τούτο [...] αντίστοιχες εκθέσεις αυτού, η εντεύθεν εγκυρότητα των οποίων αναιρεί την πλασματική κατά το νόμο αποδοχή της κληρονομίας, για την οποία δε συνέτρεχε η απαιτούμενη προϋπόθεση της παρελεύσεως της τετράμηνης προθεσμίας, που, όπως προαναφέρθηκε, άρχεται από το μεταγενέστερο γεγονός της γνώσεως της αποποιήσεως της κληρονομίας. [...].»

Επειδή, η κρίση αυτή της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ./2011 απόφασης του Α1 Πολιτικού Τμήματος του Αρείου Πάγου επαναλαμβάνεται έκτοτε πάγια στις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων. Ειδικότερα, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την πρόσφατη υπ' αριθμ./2024 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου(σκέψη 8 της απόφασης), που επαναλαμβάνει κατά λέξη την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου: «Γνώση της επαγωγής, ως γεγονός της έναρξης της τετράμηνης προθεσμίας, νοείται η γνώση από τον κληρονόμο του θανάτου του κληρονομούμενου, γνώση δε του λόγου επαγωγής συνιστά η εκ διαθήκης ή κατά την εξ αδιαθέτου διαδοχή κλήση του κληρονόμου στην κληρονομία. Εξάλλου, όταν πρόκειται για εξ αδιαθέτου διαδοχή, οπότε η συγγενική σχέση μεταξύ κληρονόμου και κληρονομούμενου είναι από την αρχή δεδομένη και γνωστός στον κληρονόμο ο χρόνος του θανάτου του κληρονομούμενου, η τετράμηνη προς αποποίηση προθεσμία αρχίζει κατά κανόνα (εκτός συνδρομής μεταγενέστερων της επαγωγής γεγονότων, όπως έκπτωση του προηγούμενου, αποποίηση κ.λπ.) από τότε που ο κληρονόμος έλαβε γνώση του θανάτου του κληρονομούμενου συγγενούς του. Όταν ο κληρονόμος αποποιηθεί νομίμως και εμπροθέσμως την επαχθείσα σε αυτόν κληρονομιά, θεωρείται η προς τον αποποιηθέντα επαγωγή ότι δεν έγινε και η κληρονομιά

επάγεται σ' εκείνον, ο οποίος θα καλούνταν, αν ο αποποιηθείς δε ζούσε κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. Στην περίπτωση αυτή η προθεσμία της αποποίησης της κληρονομιάς στη μερίδα εκείνου που αποποιήθηκε δεν αρχίζει από τη γνώση του θανάτου του κληρονομούμενου, αλλά από τη γνώση της αποποίησης, διότι στην περίπτωση αυτή η επαγωγή της κληρονομιάς συνδέεται με γεγονότα μεταγενέστερα του θανάτου του κληρονομούμενου (αποποίηση). Και ναι μεν και πάλι κατά πλάσμα του νόμου ο χρόνος επαγωγής ανατρέχει στο χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου σαν μην υπήρχε εκείνος που αποποιήθηκε, όμως, όπου ο νόμος απαιτεί για κάποια νομική ενέργεια γνώση της επαγωγής, εννοεί και τα μεταγενέστερα αυτά γεγονότα, προ της γνώσεως των οποίων η προς αποποίηση προθεσμία δεν αρχίζει [ΑΠ 1534/2011, ΑΠ 426/2002, ΕφΘεσ 1920/2013 [...], ΕΑ 5384/2021 [...]].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την πρόσφατη υπ' αριθμ. Ε.2059/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών επί θεμάτων εμπρόθεσμου ή μη αποποίησης κληρονομιάς»): «1. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1710, 1711, 1846, 1847, 1848, 1850, 1851, 1854 & 1856 του Α.Κ. προκύπτουν τα ακόλουθα: α) [...]. δ) Αν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, αυτή επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί (δηλαδή θα καθίστατο κληρονόμος), αν το πρόσωπο που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (1856 Α.Κ.), οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η προθεσμία αρχίζει από τη γνώση της αποποίησης του «προπορευόμενου» κληρονόμου και την εξαιτίας αυτής κλήση του επόμενου. 2. [...]. 3. Σε κάθε περίπτωση πάντως, για την έναρξη της προθεσμίας προς αποποίηση απαιτείται από τον νόμο θετική γνώση από τον κληρονόμο της επαγωγής και του λόγου της, προς την οποία δεν εξομοιώνεται η υπαίτια άγνοια, έστω και αν οφείλεται σε βαριά αμέλεια αυτού. Ακόμη και η ύπαρξη βάσιμων αμφιβολιών δεν επιτρέπει την κίνηση της προθεσμίας (σχετική η υπ' αριθ. 426/2005 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έχει γίνει αρμοδίως αποδεκτή). Απαιτείται, επομένως, ο κληρονόμος να γνωρίζει όχι μόνο το γεγονός του θανάτου αλλά και ότι έγινε προσωρινός κληρονόμος, ακόμη και αν η άγνοια οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα. 4. [...]. 10. Έχει κριθεί από τη νομολογία ότι, εάν από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι, πριν από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., ο προσωρινός κληρονόμος είχε πληροφορηθεί τον θάνατο του κληρονομούμενου, καθώς και το γεγονός ότι, μετά τις δηλώσεις αποποίησης των προπορευόμενων από αυτόν συγγενών, είχε καταστεί ο ίδιος εξ αδιαθέτου κληρονόμος, ούτε ότι είχε αναμιχθεί με οποιονδήποτε τρόπο στην κληρονομία, [συνεκτιμούμενου σε κάποιες υποθέσεις και του γεγονότος της μη ύπαρξης περιουσίας του κληρονομούμενου σε συνδυασμό και με το μεγάλο ύψος της βεβαιωμένης σε βάρος του οφειλής, η οποία επάγεται ως κληρονομία στον κληρονόμο, καθώς και της έλλειψης εισοδημάτων αυτού, ώστε, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, εάν γνώριζε το γεγονός της αποποίησης από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της προηγούμενης τάξης, θα μεριμνούσε άμεσα για την υποβολή δήλωσης αποποίησης της επαχθείσας σε αυτόν κληρονομιάς], τότε ο κληρονόμος νομοτύπως και εμπροθέσμως υποβάλλει τη δήλωση αποποίησης κληρονομιάς εντός της οριζόμενης προθεσμίας από την κοινοποίηση σε αυτόν της ατομικής ειδοποίησης, οπότε και έλαβε μετά βεβαιότητας γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς και του λόγου της, και ως εκ τούτου δεν κατέστη νόμιμος κληρονόμος του αποβιώσαντος, ώστε να είναι υπόχρεος για την καταβολή των βεβαιωμένων χρεών αυτού [Δ.Πρ.Αθ. 847/2018, Δ.Εφ.Πειρ. 270/2014 (όμοια και η Δ.Εφ.Πειρ. 281/2014), & Δ.Εφ.Πειρ. 272/2014 (όμοια και η Δ.Εφ.Πειρ. 283/2014), Π.Πρ.Αθ. 6064/2011, Δ.Πρ.Αθ. 14461/2020, Δ.Πρ.Πειρ. 280/2011 (στις δύο τελευταίες κρίθηκε ότι η

συγγενική σχέση του κληρονόμου με τον θανόντα δεν επαρκεί καθεαυτή για την ενημέρωσή του ως προς τη συνδρομή των νομικών και πραγματικών προϋποθέσεων της επαγωγής σε αυτόν της κληρονομιάς)].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα, ως φερόμενη κληρονόμος της ως άνω αποβιωσάσης, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, προβάλλει ότι η επιβολή των ως άνω διαφορών ΦΕφπ και προστίμου, καθ' ό μέρος αφορά σ' αυτήν, είναι μη νόμιμη, δεδομένου ότι δεν υφίσταται έννομη σχέση κληρονομουμένης και κληρονόμου μεταξύ της ως άνω αποβιωσάσης και της ίδιας, ειδικότερα δε ότι:

α) Είναι προφανές ότι τελούσε σε πλήρη άγνοια της επαγωγής της κληρονομιάς, καθώς ουδέποτε έλαβε γνώση του θανάτου της ως άνω αποβιωσάσης ούτε πολλώ μάλλον των διαδοχικών αποποιήσεων της κληρονομιάς της εκ μέρους των εγγύτερων συγγενών, αφού ουδείς εξ αυτών την ενημέρωσε σχετικά.

Άλλωστε, δε διέθετε τις αντίστοιχες νομικές γνώσεις, ώστε να γνωρίζει την ύπαρξη προθεσμίας αποποίησης και τις συνέπειες της άπρακτης παρέλευσής της.

Αν γνώριζε όλα αυτά, θα προέβαινε σε έγκαιρη και εμπρόθεσμη αποποίηση της κληρονομιάς της, η άγνοια δε αυτή συνεχίστηκε μέχρι τη γνωστοποίηση στις 04.04.2023 της οικείας εντολής ελέγχου.

β) Όλα δε τα παραπάνω τοσούτω μάλλον καθόσον εύλογα θεωρούσε ότι από τη στιγμή που υιοθετήθηκε, η αποβιώσασα (και τα υπόλοιπα μέλη της βιολογικής της οικογένειας) τυπικά και σύμφωνα με το νόμο δεν ήταν συγγενής της.

γ) Αμέσως μετά την ενημέρωσή της για το γεγονός της επαγωγής στην ίδιας της κληρονομιάς προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμ. /2.6.2023 δήλωσης αποποίησης εξ αδιαθέτου και εκ διαθήκης κληρονομιάς ενώπιον του Ειρηνοδικείου

Εξάλλου, άσκησε νομίμως και εμπροθέσμως την από 19.9.2023 με ΓΑΚ 9957/2023 και ΕΑΚ /2023 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, η δικάσιμος της οποίας είχε οριστεί για τις 08.11.2024.

δ) Ουδέποτε αναμείχθηκε στην κληρονομιά της ως άνω αποβιωσάσης και ουδένα λόγο είχε να αποδεχθεί την κληρονομιά της. Αντιθέτως, εάν γνώριζε το γεγονός του θανάτου της και της αποποίησης από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της προηγούμενης τάξης, θα μεριμνούσε για την αμελλητί υποβολή δήλωσης αποποίησης της κληρονομιάς της.

ε) Το ΕΛ.ΚΕ. όφειλε σύμφωνα με τις ρητές οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2059/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ να απόσχει από τον σε βάρος της καταλογισμό και να την εξαιρέσει από τους φερόμενους ως συκληρονόμους της αποβιωσάσης, κάνοντας δεκτή τη δήλωσή της περί αποποίησης της κληρονομιάς της, ακριβώς γιατί από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η εκ μέρους της θετική γνώση του θανάτου της και των εν τω μεταξύ αποποιήσεων των συγγενών της της πρώτης τάξης.

Ειδικότερα, εν προκειμένω από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει θετική της γνώση περί επαγωγής της κληρονομιάς στην ίδια και του λόγου αυτής πριν την κοινοποίηση, στις 04.04.2023, της οικείας εντολής ελέγχου. Αντιθέτως, από όλα τα παραπάνω αποδεικνύεται η πλήρης άγνοιά της περί της επαγωγής και του λόγου της, αφού έλαβε το πρώτον γνώση με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, όταν και έσπευσε να αποποιηθεί την κληρονομιά.

Υπό αυτά τα δεδομένα, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ως άνω αποποίηση της κληρονομιάς τυγχάνει ως προς τη Φορολογική Διοίκηση εμπρόθεσμη και έγκυρη (κάτι που επιβεβαιώνεται

και από τη νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (μεταξύ άλλων ΔΕφΠειραιά 270/2014 και ΔΠρΑθηνών 874/2018)).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας, ως φερόμενης κληρονόμου της ως άνω αποβιωσάσης, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, πρέπει να γίνουν επί της ουσίας τους δεκτοί ως νόμω βάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα υπό το φως της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ./2011 απόφασης του Α1 Πολιτικού Τμήματος του και της επί τη βάσει αυτής πάγιας νομολογίας των πολιτικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων τις πρόσφατες υπ' αριθμ./2024 και/2021 αποφάσεις του Εφετείου), **προϋπόθεση για να εκκινήσει η 4μηνια προθεσμία για αποποίηση μιας κληρονομιάς αποτελεί η γνώση εκ μέρους του φερόμενου ως κληρονόμου («προσωρινού») τόσο του θανάτου του κληρονομούμενου προσώπου («της επαγωγής») όσο και του λόγου, για τον οποίο καλείται ως κληρονόμος («του λόγου της επαγωγής»), ήτοι των αποποιήσεων εκ μέρους όλων των προσώπων που είχαν κληθεί προ αυτού ως (προσωρινοί) κληρονόμοι στην κληρονομιά. Χωρίς τη γνώση και των δύο (2) αυτών, **σωρευτικά, γεγονότων δεν εκκινεί η 4μηνια προθεσμία για αποποίηση.****

β) Επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας των προπαρατεθεισών διατάξεων του Αστικού Κώδικα υπό το φως της προπαρατεθείσας νομολογίας, με την όλως πρόσφατη προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. Ε.2059/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση (παρ. 3 της εγκυκλίου) θέματα περί εμπρόθεσμου ή μη αποποίησης κληρονομιάς και στο πλαίσιο αυτό επισημάνθηκε ότι η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στους ανωτέρω κανόνες δικαίου (Αστικός Κώδικας) ανήκει στην αρμοδιότητα της κάθε υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία του φακέλου κάθε υπόθεσης.

Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, σε κάθε περίπτωση, **για την έναρξη της προθεσμίας προς αποποίηση απαιτείται από το νόμο θετική γνώση από τον κληρονόμο της επαγωγής και του λόγου της** (περαιτέρω δε μάλιστα ότι με θετική γνώση δεν εξομοιώνεται η υπαίτια άγνοια, ακόμα κι αν αυτή οφείλεται σε βαριά αμέλεια του καλούμενου ως (προσωρινού) κληρονόμου, ενώ, ακόμη περισσότερο, ακόμα και η ύπαρξη βάσιμων αμφιβολιών δεν επιτρέπει την (εκ)κίνηση της προθεσμίας) και επομένως ότι η Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς της οφείλει να προβεί σε σχετικές ενέργειες, προκειμένου να διαπιστώσει το χρόνο της **θετικής γνώσης** της επαγωγής από τον κληρονόμο καθώς και του λόγου της.

γ) Στην υπό κρίση περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί την προσφεύγουσα κληρονόμο, θεμελιώνοντας την κρίση της στο βαθμό συγγένειας και στο ότι παρήλθε 4μηνο από την αποποίηση των συγγενών της προγενέστερης τάξης, χωρίς ωστόσο να καταγράφει καμία άλλη έρευνα και ενέργειά της προς θεμελίωση της **θετικής γνώσης** της προσφεύγουσας (ως φερόμενης κληρονόμου της ως άνω αποβιωσάσης) τόσο του γεγονότος του θανάτου της ως άνω αποβιωσάσης («γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς») όσο και του λόγου, για τον οποίο καλείται ως κληρονόμος («του λόγου της επαγωγής»), ήτοι των αποποιήσεων εκ μέρους όλων των προσώπων που είχαν κληθεί προ αυτής ως (προσωρινοί) κληρονόμοι στην κληρονομιά της αποβιωσάσης, κατά την ημερομηνία που κατά τον έλεγχο εκκίνησε εν προκειμένω η 4μηνια προθεσμία αποποίησης γι' αυτήν και πριν την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της υπ' αριθμ./4.4.2023 οικείας εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (04.04.2023), ενώ και από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικώς εξεταζόμενα, δεν προκύπτει τέτοια θετική γνώση της.

δ) Εξάλλου, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν καταγράφεται καμία έρευνα και ενέργεια της Φορολογικής Διοίκησης προς θεμελίωση του ότι η προσφεύγουσα, ως φερόμενη κληρονόμος της ως άνω αποβιώσας, **αναμείχθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο στην κληρονομιά της** (π.χ. προέβη σε πράξεις διαχείρισής της, που να αποκαλύπτουν ότι συμπεριφέρεται ως προς αυτήν ως δικαιούχος της-κληρονόμος), ώστε να μπορεί να συναχθεί από μια τέτοια ανάμειξη της γνώση της επαγωγής της σ' αυτήν και του λόγου της επαγωγής της σ' αυτήν και κατ' ακολουθίαν να πρέπει η 4μηνη προθεσμία αποποίησης να εκκινήσει από τη βέβαιη χρονολογία της συναγόμενης αυτής γνώσης της (βλ. συναφώς και την παρ. 10 της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. Ε.2059/2024 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ), ενώ και από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικώς εξεταζόμενα, δεν προκύπτει τέτοια ανάμειξη της.

ε) Υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος δε θεμελίωσε την πραγματική βάση του πορίσματος του περί παρέλευσης της 4μηνιας προθεσμίας αποποίησης και κατ' ακολουθίαν πλασματικής αποδοχής της υπό κρίση κληρονομιάς εκ μέρους της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος του να αποδείξει τα κατά νόμον κρίσιμα πραγματικά γεγονότα για την έναρξη της προθεσμίας (ήτοι, κατά τα προεκτεθέντα, γνώση (θετική) εκ μέρους της προσφεύγουσας τόσο της επαγωγής [=του γεγονότος του θανάτου της αποβιώσας] όσο και του λόγου της [=του λόγου, για τον οποίο καλείται ως κληρονόμος, δηλαδή των αποποιήσεων εκ μέρους όλων των προσώπων που είχαν κληθεί προ αυτής ως (προσωρινοί) κληρονόμοι στην κληρονομιά της αποβιώσας]), με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεθεί ζήτημα πλασματικής αποδοχής της υπό κρίση κληρονομιάς εκ μέρους της προσφεύγουσας ούτε με βάση την ημερομηνία θανάτου της ως άνω αποβιώσας, όπως υπολαμβάνει ο έλεγχος, αλλά ούτε και με βάση τις ημερομηνίες αποποίησης εκ μέρους των κατιόντων της.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει επί της ουσίας του δεκτός ως νόμω βάσιμος και να διαγραφεί η προσφεύγουσα από το σώμα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ως αναφερόμενη κληρονόμος της ως άνω αποβιώσας.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων λόγων της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως φερόμενης κληρονόμου της (ημερομηνία θανάτου 05.08.2021), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	/24	09.10.2024	10.10.2024	ΦΕφπ	01/01/2018 - 31/12/2018
2	/24	09.10.2024	10.10.2024	ΦΕφπ	01/01/2019 - 31/12/2019

κατά τρόπο ώστε να μην αναγράφεται η προσφεύγουσα στο σώμα τους μεταξύ των κληρονόμων της ως άνω αποβιωσάσης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.