



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/03/2025

Αριθμός απόφασης: 665

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου του Δήμου, κατά της με αριθμό/21.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.**, 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:

Με την υπ' αριθμ./**21.10.2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους **2018**, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας, ΑΦΜ, φόρος ποσού **72.474,94 €**, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58 προγενέστερου Κ.Φ.Δ.) ποσού **36.237,47 €**, ήτοι συνολικό ποσό **108.712,41 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης στο ποσό των **250.848,18 €**, έναντι του δηλωθέντος **934,59 €**, καθώς προστέθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους **249.931,59 €** λόγω μη προσκόμισης των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων και λοιπών δικαιολογητικών.

Επί της ανωτέρω πράξεως η προσφεύγουσα αναφέρεται ως **αλληλεγγύως υπεύθυνο** πρόσωπο υπό την **ιδιότητα του κληρονόμου** του, **θανόντος** την **23.4.2020**, **διαχειριστή** της ελεγχθείσας ετερόρρυθμης επιχείρησης, ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα, ως φερόμενη κληρονόμος του διαχειριστή της επιχείρησης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εμπρόθεσμη αποποίηση εντός τετραμήνου από τη γνώση της επαγωγής στην κληρονομία. Εν προκειμένω ισχύουν συνοπτικά τα εξής: Έλαβε κατά πρώτον γνώση του θανάτου του κληρονομούμενου στις **05/09/2024** οπότε και η ΑΑΔΕ (Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών/ Υπηρεσία Ελέγχου 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής) κοινοποίησε όχι στην ίδια, αλλά σε έτερο συκληρονόμο του θανόντος, το με αριθμό ψηφιακά υπογεγραμμένο έγγραφο με τίτλο «**ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 01/01/2018 έως 31/12/2018**», το οποίο αφορούσε την εταιρεία «.....» συμφερόντων, ως πληροφρήθηκε, του θανόντος. Την ημερομηνία αυτή δηλαδή της γνωστοποιήθηκε ότι όλοι οι κληρονόμοι της πρώτης αλλά και της δεύτερης τάξης έχουν προβεί σε αποποίηση. Στην πραγματικότητα δεν ήξερε καν με τι ασχολείται ο θανών, καθώς ουδεμία σχέση διατηρούσαν όσο ήταν εν ζωή. Την **29/10/2024** έσπευσε και αποποιήθηκε όλως εμπροθέσμως εντός της τετράμηνης προθεσμίας από την γνώση της επαγωγής της κληρονομίας του θανόντος στην ίδια και ως εκ τούτου μετά ταύτα δεν τυγχάνει κληρονόμος αυτού.

- Έλλειψη παθητικής ανάμειξης σε κληρονομία.

Είναι φανερό ότι ουδέποτε αναμίχθηκε στην παθητική ή ενεργητική κληρονομία του θανόντος την κληρονομία του οποίου αποποιήθηκε στις **29-10-2024**. Αποδεικτικό της μη αναμείξεως της εν τοις πράγμασι στην κληρονομία του θανόντος είναι και το γεγονός ότι δεν έχει προβεί σε καμία πράξη που να αφορά την κληρονομία του θανόντος καθώς είχε άγνοια ότι η κληρονομία έχει περιέλθει στους κληρονόμους της τρίτης τάξης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και η ίδια.

- Πλάνη για τον χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς.
- Αντικειμενική αδυναμία ευρέσεως των βιβλίων και των λοιπών εγγράφων.

Συμπληρωματικά σε όλα τα ανωτέρω, δέον να επισημανθεί ότι δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγξει την ακρίβεια των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αφού δεν αναμίχθηκε ποτέ στην κληρονομιά του θανόντος, δεδομένου ότι είναι μακρινός συγγενής και ανήκει στην Τρίτη τάξη, και επομένως δεν είχε άμεση ή έμμεση σχέση με την εταιρεία και τα βιβλία της, ούτε έχει εις χείρας της κάποιο στοιχείο ή βιβλίο της εταιρείας κανενός έτους ούτε γνωρίζει και ποιος τα έχει για να συνδράμει στον έλεγχο των πράξεων.

- Μη νόμιμος ο έλεγχος λόγω μη βεβαιωμένων οφειλών κατά το χρόνο θανάτου του οφειλέτη. Μη μεταβιβαστικά χρέη στους κληρονόμους – προσωποπαγής χαρακτήρας προστίμων.

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 στον προσφεύγοντα, ως φερόμενο κληρονόμο του ως άνω αποβιωσάντος, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτόν, 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 κληρονομούμενου. 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 κληρονομούμενου. Η επαγωγή θεωρείται ότι έγινε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου.»**

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 κληρονομιάς. Στην περίπτωση αυτή της νομότυπης και εμπρόθεσμης αποποιήσεως της επαχθείσης στον κληρονόμο κληρονομιάς η προς τον αποποιηθέντα επαγωγή της κληρονομιάς 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 κληρονομιάς του θανάτου του κληρονομούμενου, στον οποίο ανατρέχει η επαγωγή (ΑΚ 1856). **Παρά ταύτα η προθεσμία της αποποιήσεως της κληρονομιάς 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 κληρονομιάς.** Στις σημειούμενες στην αρχή της παρούσης [...] ουσιαστικές παραδοχές της προσβαλλόμενης αποφάσεως διαλαμβάνεται I. ότι οι αναιρεσίβλητοι έλαβαν γνώση της αποποιήσεως της κληρονομιάς 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 κληρονομιάς 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 κληρονομιάς, 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 κληρονομιάς. [...].»**

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 κληρονομιά. 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./2018, Δ.Εφ.Πειρ./2014 (όμοια και η Δ.Εφ.Πειρ./2014), & Δ.Εφ.Πειρ./2014 (όμοια και η Δ.Εφ.Πειρ./2014), Π.Πρ.Αθ./2011, Δ.Πρ.Αθ./2020, Δ.Πρ.Πειρ./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, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4072/2012 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζονται τα εξής για τη λύση και την εκκαθάριση ομόρρυθμων εταιριών:

«Άρθρο 259 Λύση της εταιρείας

1. Η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται: α) με την πάροδο του χρόνου διαρκείας της, β) με απόφαση των εταίρων, γ) με την κήρυξη της σε πτώχευση και δ) με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος.

Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσης της εταιρείας.

2. Η αίτηση εκδικάζεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά την διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας

Άρθρο 260 Γεγονότα που επιφέρουν την έξοδο του εταίρου:

1. Ο θάνατος, η πτώχευση και η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση εταίρου επιφέρουν την έξοδο του από την εταιρεία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.

2. Η εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπει και άλλα γεγονότα που συνεπάγονται την έξοδο του εταίρου.

Άρθρο 265 Κληρονόμοι θανόντος εταίρου

1. Σε περίπτωση συνέχισης της εταιρείας με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου κάθε κληρονόμος μπορεί να εξαρτήσει την παραμονή του στην εταιρεία από το αν θα λάβει τη θέση ετερόρρυθμου εταίρου. Εφόσον οι εταίροι δεν κάνουν δεκτή την πρόταση, ο κληρονόμος μπορεί να εξέλθει από την εταιρεία.

2. Τα ανωτέρω δικαιώματα μπορεί να ασκήσει ο κληρονόμος μέσα σε προθεσμία τριάντα ημερών από την αποδοχή της κληρονομίας ή την απώλεια του δικαιώματος για την αποποίηση της. Εφόσον ο κληρονόμος είναι ανίκανος ή περιορισμένα ικανός για άσκηση των πιο πάνω δικαιωμάτων, η προθεσμία αρχίζει από το διορισμό του νόμιμου αντιπροσώπου του.

3. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να ορίζεται ότι αν ο κληρονόμος λάβει τη θέση ετερόρρυθμου εταίρου, το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη θα είναι διαφορετικό από εκείνο του κληρονομούμενου.

Άρθρο 267 Μονοπρόσωπη εταιρεία

Αν αποχωρήσουν για οποιονδήποτε λόγο ένας ή περισσότεροι εταίροι και παραμείνει μόνο ένας εταίρος, η εταιρεία λύνεται, εφόσον μέσα σε τέσσερις μήνες δεν δημοσιευτεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η είσοδος νέου εταίρου».

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ - ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Άρθρο 268 Στάδιο εκκαθάρισης

1. Αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση.

2. Τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή.

3. Οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση».

4. Κατά την έναρξη και την περάτωση της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό.

5. Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους εταίρους ή σε τρίτο. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εταίρος ή ο τρίτος ορίζεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4072/2012 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζονται τα εξής για τη λύση και την εκκαθάριση ετερόρρυθμων εταιριών:

«Άρθρο 281 Λύση της εταιρείας

1. Σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού ή θανάτου του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου, η ετερόρρυθμη εταιρεία λύνεται, εκτός αν με τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, που πρέπει

να καταχωρισθεί μέσα σε τέσσερις (4) μήνες στο Γ.Ε.ΜΗ., ένας από τους ετερόρρυθμους εταίρους καταστεί ομόρρυθμος εταίρος ή αν εισέλθει στην εταιρεία νέος εταίρος ως ομόρρυθμος. Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται το άρθρο 259.

2. Αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αριθ./03-04-2024 εντολής ελέγχου σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης, ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες που παρέχονται από και εκδόθηκε μεταξύ άλλων η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση προσφυγή πράξη. Διαχειριστής και μοναδικό ομόρρυθμο μέλος (με ποσοστό συμμετοχής 99,50%) της ως άνω εταιρείας υπήρξε ο του, ΑΦΜ, μέχρι το θάνατό του στις 23/04/2020 (ημερομηνία με την οποία πραγματοποιήθηκε και η λύση της εταιρείας), ενώ ετερόρρυθμο μέλος υπήρξε ο, ΑΦΜ....., με ποσοστό συμμετοχής 0,50%. Επί της ανωτέρω πράξεως η προσφεύγουσα αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο υπό την ιδιότητα του κληρονόμου του, θανόντος την 23.4.2020, διαχειριστή της ελεγχθείσας ετερόρρυθμης επιχείρησης, ΑΦΜ

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν μεταξύ άλλων τα εξής για την ελεγχόμενη εταιρεία: α) η με αρ. πρωτ. Δήλωση – Γνωστοποίηση λύσης και πέρατος εκκαθάρισης της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» του ως άνω ετερορρύθμου εταίρου στην οποία μεταξύ άλλων δηλώνεται ο θάνατος του την 23/04/2020 και δεδομένου ότι οι νόμιμοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος, πρώτης και δεύτερης τάξης έχουν αποποιηθεί την κληρονομία του, ενώ παράλληλα ουδείς νέος εταίρος έχει υπεισέλθει στην εταιρεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Καταστατικό της εταιρείας σε συνδυασμό και με το άρθρο 281 του ν.4072/2012, όπως ισχύει, η παρούσα εταιρεία λύνεται εκ του νόμου, κι εκ του λόγου αυτού υποβάλλεται προς δημοσίευση ο ισολογισμός για την οικονομική χρήση 2020, καθώς και ο ισολογισμός έναρξης και περάτωσης εκκαθάρισης και β) η με αριθ. πρωτ./02-04-2021 ανακοίνωση στο τμήμα μητρώου του Γ.Ε.ΜΗ. της δήλωσης – γνωστοποίησης λύσης και πέρατος εκκαθάρισης της ως άνω εταιρείας από την οποία προκύπτει ότι οι εταίροι αποφάσισαν τη λύση και διαγραφή της εταιρείας χωρίς στάδιο εκκαθάρισης και σύμφωνα με τον επισυναπτόμενο ισολογισμό, όπως αυτό επιτρέπεται από το καταστατικό της.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως φερόμενη κληρονόμος του ως άνω αποβιώσαντος, κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, προβάλλει ως ισχυρισμό ότι η επιβολή των ως άνω διαφορών εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων, καθ' ό μέρος αφορά σ' αυτήν, είναι μη νόμιμη, δεδομένου ότι :

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

β) Έλαβε κατά πρώτον γνώση του θανάτου του κληρονομούμενου τουτην 05/09/2024, οπότε και η ΑΑΔΕ (Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών/ Υπηρεσία Ελέγχου 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής) κοινοποίησε όχι στην ίδια, αλλά σε έτερο συγκληρονόμο του θανόντος, το με αριθμό ψηφιακά υπογεγραμμένο έγγραφο με τίτλο «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 01/01/2018 έως 31/12/2018», το οποίο αφορούσε την εταιρεία «.....», συμφερόντων, ως πληροφορήθηκε, του θανόντος. Την ημερομηνία αυτή δηλαδή της γνωστοποιήθηκε ότι όλοι οι κληρονόμοι της πρώτης αλλά και της δεύτερης τάξης έχουν προβεί σε αποποίηση. Στην πραγματικότητα δεν ήξερε καν με τι ασχολείται ο θανών, καθώς ουδεμία σχέση διατηρούσαν όσο ήταν εν ζωή. Την 29/10/2024 έσπευσε και αποποιήθηκε όλως εμπροθέσμως εντός της τετράμηνης προθεσμίας από την γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς του θανόντος στην ίδια και ως εκ τούτου μετά ταύτα δεν τυγχάνει κληρονόμος αυτού.

γ) Την 29/10/2024 προέβη στην υποβολή της με αριθμό/29-10-2024 δηλώσεως αποποίησης κληρονομιάς ενώπιον του αρμόδιου Ειρηνοδικείου, ήτοι εντός της τετράμηνης προθεσμίας από την γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς του θανόντος στην ίδια και ως εκ τούτου μετά ταύτα δεν τυγχάνει κληρονόμος αυτού.

δ) Είναι πασιφανές και προκύπτει από τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής ότι τελούσε κατά το χρόνο της επαγωγής της κληρονομιάς του ως άνω, σε πλάνη, ήτοι σε εσφαλμένη γνώση των πραγματικών περιστατικών της επαγωγής της κληρονομιάς σε εκείνη (θάνατος του κληρονόμου άνευ διαθήκης και αποποίηση των προηγούμενων τάξεων των κληρονόμων του), η δε πλάνη της αυτή ήταν ουσιώδης, διότι αναφερόταν σε σημείο τόσο σπουδαίο για την αποδοχή της κληρονομιάς, ώστε εάν τη γνώριζε την αληθινή κατάσταση, ως προ το σημείο αυτό, δεν θα άφηνε να παρέλθει άπρακτη η προθεσμία αποποίησης, αλλά, αντιθέτως, θα είχε φροντίσει να αποποιηθεί εμπρόθεσμα (εντός τετράμηνου) από την επαγωγή της κληρονομιάς σε εκείνη.

ε) Ουδέποτε αναμείχθηκε στην παθητική ή ενεργητική κληρονομία του ως άνω αποβιώσαντος, την οποία αποποιήθηκε την 29/10/2024, ήτοι πριν της κοινοποίησης προς εκείνη των σημειωμάτων για τον έλεγχο της κληρονομιάς.

ε) Από τον συνδυασμό των διατάξεων του Α.Κ. και της νομολογίας εναπόκειται στην αρμόδια Δ.Ε.Δ. της ΑΑΔΕ, και στο δικαστήριο της προσφυγής ή της ανακοπής, εφόσον προβληθεί εκ μέρους της φερόμενης κληρονόμου εξαιτίας πλασματικής αποδοχής της κληρονομιάς από αυτό, σχετικός ισχυρισμός, να διαπιστώσει, στα πλαίσια του παρεμπόπτοντος ελέγχου κατά το άρθρο 3 του Κ.Δ.Δ., εάν πράγματι έγινε εγκύρως αποδοχή ή εάν έλαβε χώρα αποποίηση της κληρονομιάς, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του αστικού κώδικα (βλ. ΣτΕ 1404/2017, 1459/214).

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρεται ότι:

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 4μηνη 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 4μηνη προθεσμία για αποποίηση.

β) Επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας των διατάξεων του Αστικού Κώδικα υπό το φως της προπαρατεθείσας νομολογίας, με την όλως πρόσφατη 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 (ΑΚ) 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 τη 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 του ως άνω αποβιώσαντος) τόσο του γεγονότος του θανάτου του ως άνω αποβιώσαντος («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 του αποβιώσαντος, κατά την ημερομηνία που κατά τον έλεγχο εκκίνησε εν προκειμένω η 4μηνη προθεσμία αποποίησης γι' αυτήν, 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 του ως άνω αποβιώσαντος) **αναμείχθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο στην κληρονομιά του** (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.

Συνεπώς, υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν θεμελίωσε την πραγματική βάση του πορίσματος του ως προς την έννομη σχέση κληρονομούμενου και κληρονόμου μεταξύ του ως άνω αποβιώσαντος και της προσφεύγουσας

πρέπει να γίνει επί της ουσίας του δεκτός ως νόμω βάσιμος και να μην αναγραφεί η προσφεύγουσα στο σώμα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, υπό την ιδιότητα της, ως κληρονόμος του διαχειριστή της λυθείσας επιχείρησης ΑΦΜ

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του προαναφερθέντος 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 **21/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, ως φερόμενης κληρονόμου του, ΑΦΜ (ημερομηνία θανάτου 23/04/2020), κατά το μέρος που η κληρονομιά φέρεται να αφορά σ' αυτήν, και την τροποποίηση: της με αριθμό/21.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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

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.