



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01 / 04 / 2025

Αριθμός απόφασης: 898

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., ως κληρονόμος του αποβιώσαντος συζύγου της με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/11-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθ. 85 του ΚΦΔ) Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς.

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

Επί της από **12-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, ως κληρονόμος του αποβιώσαντος

..... με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε 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:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ. /02-03-2024 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, στον με ΑΦΜ Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση στην φορολογική αρχή εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Ελέγχου(Τμήμα Ζ) με το οποίο ενημερώθηκε ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας με ΑΦΜ ο οποίος απεβίωσε την 02/10/2021 και εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι ήταν η προσφεύγουσα σύζυγος και οι κόρες τους (.....), εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 863.467,83€ από δικηγορικές αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 2004 και ζητήθηκε να ερευνηθεί εάν το ποσό αυτό έχει δηλωθεί νομίμως στις φορολογικές του δηλώσεις. Αναλυτικότερα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι με την υπ' αριθ. /30-11-2004 τελεσίδικη απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου έγινε δεκτή η από 3/5/2004 Αγωγή του του για απαίτησή του προερχόμενη από αμοιβές για παροχή δικηγορικών υπηρεσιών (σύνταξη και άσκηση ανακοπών κατά την χρήση 2004) για λογαριασμό της εταιρείας «..... Στην συνέχεια με την με αριθμό /2014 έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού στις 19/11/2014 εκπλειστηριάστηκε ακίνητο της εταιρείας «.....» και ο εν λόγω δικηγόρος αναγγέλθηκε στον Συμβολαιογράφο για την απαίτησή του συνολικού ποσού 863.467,83 €. Κατόπιν ο συμβολαιογράφος συνέταξε τον υπ' αριθ. /23-12-2014 πίνακα κατατάξεως δανειστών, σύμφωνα με τον οποίο ο ανωτέρω δικηγόρος κατετάγη για το σύνολο της απαίτησής του.

Ο ανωτέρω πίνακας επικυρώθηκε τελεσίδικα με την υπ' αριθ. /28-11-2017 Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου, η οποία δημοσιεύτηκε στις 28/11/2017 και ο σύζυγος της προσφεύγουσας, προέβη στην είσπραξη του ποσού των 863.467,83 € στις 3/1/2018. Σύμφωνα δε με την από 23/1/2020 Βεβαίωση του συμβολαιογράφου το ποσό των τόκων επί του κεφαλαίου της απαίτησης ανήλθε στο ποσό των 455.359,99 € με μνεία ότι όπως προκύπτει από την αναγγελία τους έχουν αφαιρεθεί από το κεφάλαιο ποσά από προηγούμενες κατατάξεις. Το ποσό τόκων των 455.359,99 € συμπεριέλαβε ο σύζυγος της προσφεύγουσας, στην υπ' αριθ. /23-06-2019 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά για το φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα στον κωδικό 667 «Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης». Ωστόσο, δεν δήλωσε την αμοιβή του ποσού 408.107,84 € ως όφειλε, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά το οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο.

Η φορολογική αρχή απέστειλε προς την Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Διεύθυνση Ελεγκτικών Διαδικασιών το υπ' αριθμ. πρωτ. /11-5-2023 ερώτημα με το οποίο ζητήθηκε να της γνωρίσει αν έχει παραγραφεί ή όχι του Δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που αφορά δικηγορικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 2004 και που εισπράχθηκαν τον Ιανουάριο του 2018.

Σε απάντηση της η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήμα Α', με το υπ' αριθ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2023 ΕΜΠ/11-9-2023 έγγραφο της απάντησε κατά το μέρος των αρμοδιοτήτων της, ότι το ποσό των τόκων ορθώς δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο στο έτος είσπραξης και για το ποσό του κεφαλαίου που καταβλήθηκε το 2018 για απαιτήσεις από αμοιβές δικηγορικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν το 2004, σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 48 παρ.6 του ν.2238/1994 χρόνος κτήσης του εν λόγω εισοδήματος είναι επίσης ο χρόνος είσπραξης του.

Επιπροσθέτως εστάλη και το με αριθ. Πρωτ. ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ/18-10-2023 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/ Διεύθυνση Ελεγκτικών Υπηρεσιών/Τμήμα Β, σύμφωνα με το οποίο ο χρόνος φορολογίας του εισοδήματος για αμοιβές από δικηγορικές

υπηρεσίες τόσο των τόκων όσο και του κεφαλαίου είναι το φορολογικό έτος 2018 και έχουν εφαρμογή, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 ΚΦΔ (ν.4987/2022) περί πενταετούς παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε ότι το ποσό των 408.107,84 € αφορά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του συζύγου της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2018 και προέβη στην έκδοση:

- Της με αριθμό/11-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς εκδοθείσα επ' ονόματι του με ΑΦΜ, με την οποία του επιβλήθηκε χρεωστικό ποσό φόρου 180.404,22 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 40.810,78 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 90.202,11 €, ήτοι συνολικό ποσό **311.412,11 €**.

Επί της ανωτέρω πράξης και σύμφωνα με το με αριθ./25-09-2024 Πιστοποιητικό περί μη δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου αναγράφονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα για την καταβολή του φόρου οι εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι ήτοι η προσφεύγουσα σε αναλογία 2/8, η κόρη της σε αναλογία 3/8 και η κόρη της σε αναλογία 3/8.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και την ολική ακύρωση τηςπροσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

-Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη διότι δεν είναι νόμιμη κληρονόμος του συζύγου της καθώς κατά την έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης που την αναφέρει ως αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο, δεν είχε δημοσιευθεί η ιδιόγραφη διαθήκη του συζύγου της η οποία δημοσιεύτηκε με το προσκομιζόμενο με αριθ./10-12-2024 Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Πρωτοδικείου και κληρονόμοι του αποβιώσαντος καθίστανται οι κόρες της

-Χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι το έτος 2004 και όχι το έτος 2018.

-Παραγραφή της απαίτησης – Ασφάλεια δικαίου των νόμιμων κληρονόμων.

-Παραβίαση της αρχής του δεδουλευμένου.

-Παραγραφή της χρήσης 2004

-Αοριστία-έλλειψη ελεγκτικών επαληθεύσεων και αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/28-04-2017, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2 - Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής [.....]

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπάρασταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση

προσδιορίζει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Άρθρο 38 - Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον 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 Αριθμό Φορολογικού Μητρώου 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) τον 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 στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφο του Β' Τμήματος της Δ/σης Ελέγχου της ΓΓΔΕ με θέμα «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» αναφέρονται 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, σύμφωνα με το άρθρο 1710 του Αστικού Κώδικα :

«Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομιά) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1711 του Αστικού Κώδικα:

«Κληρονόμος μπορεί να γίνει εκείνος που κατά το χρόνο της επαγωγής βρίσκεται στη ζωή ή έχει τουλάχιστον συλληφθεί. Κληρονόμος μπορεί να γίνει και το τέκνο που γεννήθηκε ύστερα από μεταθανάτια τεχνητή γονιμοποίηση. Χρόνος της επαγωγής είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1712 του Αστικού Κώδικα, περί Περιεχομένου διαθήκης:

«Ο κληρονομούμενος μπορεί να εγκαταστήσει κληρονόμο με μονομερή διάταξη αιτία θανάτου (διαθήκη, διάταξη τελευταίας βούλησης).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1713 του Αστικού Κώδικα:

«Ο κληρονόμος μπορεί με διαθήκη, χωρίς να εγκαταστήσει σ' αυτήν κληρονόμο, να αποκλείσει από την εξ αδιαθέτου διαδοχή ορισμένο συγγενή ή το σύζυγο, με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη νόμιμη μοίρα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1825 του Αστικού Κώδικα:

«Οι κατιόντες και οι γονείς του κληρονομούμενου, καθώς και ο σύζυγος που επιζεί, οι οποίοι θα είχαν κληθεί ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, έχουν δικαίωμα νόμιμης μοίρας στην κληρονομία. Η νόμιμη μοίρα είναι το μισό της εξ αδιαθέτου μερίδας. Ο μεριδούχος κατά το ποσοστό αυτό μετέχει ως κληρονόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1826 του Αστικού Κώδικα:

«Αν κάποιος μεριδούχος ολικά ή μερικά αποκληρώθηκε νόμιμα ή παραιτήθηκε από το δικαίωμα της νόμιμης μοίρας ή λόγω αναξιοτήτας εξέπεσε, το δικαίωμα της νόμιμης μοίρας ασκούν οι μεριδούχοι που έρχονται στη θέση του κατά τη σειρά της εξ αδιαθέτου διαδοχής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1827 του Αστικού Κώδικα:

«Αν στο μεριδούχο έχει καταλειφθεί λιγότερο από τη νόμιμη μοίρα, το δικαίωμά του υπάρχει για το μέρος που λείπει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1828 του Αστικού Κώδικα:

«Αν στο μεριδούχο καταλείφθηκε κληροδοσία, μπορεί να την αποποιηθεί και να ασκήσει ολόκληρο το δικαίωμά του στη νόμιμη μοίρα. Αν δεν αποποιηθεί την κληροδοσία, ασκεί το δικαίωμα της νόμιμης μοίρας για το μέρος που λείπει. Εκείνος που βαρύνεται με την κληροδοσία δικαιούται να τάξει στο μεριδούχο εύλογη προθεσμία για να την αποποιηθεί. Αν η προθεσμία περάσει άπρακτη, το δικαίωμα αποποίησης χάνεται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1829 του Αστικού Κώδικα:

«Κάθε περιορισμός του μεριδούχου από τη διαθήκη, όσο βαρύνει τη νόμιμη μοίρα, θεωρείται σαν να μην έχει γραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1830 του Αστικού Κώδικα:

«Για τον προσδιορισμό της εξ αδιαθέτου μερίδας με βάση την οποία οφείλεται η νόμιμη μοίρα, συναριθμούνται όσοι έχουν αποκληρωθεί με τη διαθήκη, όσοι έχουν αποποιηθεί την κληρονομία και όσοι έχουν κηρυχθεί ανάξιοι να κληρονομήσουν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1842 του Αστικού Κώδικα:

«Ο διαθέτης μπορεί να αποκληρώσει το σύζυγό του αν, κατά το χρόνο του θανάτου, είχε δικαίωμα να ασκήσει αγωγή διαζυγίου για βάσιμο λόγο αναγόμενο σε υπαιτιότητα του συζύγου του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1843 του Αστικού Κώδικα:

«Ο λόγος της αποκλήρωσης πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο που συντάσσεται η διαθήκη και να αναφέρεται σ' αυτήν. Εκείνος που επικαλείται την αποκλήρωση οφείλει να αποδείξει το λόγο της.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1885 του Αστικού Κώδικα:

«Οι απαιτήσεις και τα χρέη, ήτοι οι ενοχικές υποχρεώσεις της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με την κληρονομική μερίδα του καθενός. Εις ό,τι αφορά σε υποχρεώσεις του κληρονομούμενου για φόρους, τέλη, δασμούς, εισφορές κλπ., η Διοίκηση μπορεί ακώλυτα να στραφεί κατά των καθολικών του διαδόχων και να αξιώσει την καταβολή τους. Έτσι, σε περίπτωση που η υποχρέωση αυτή πηγάζει από φορολογική ή άλλη υποβληθείσα στη Διοίκηση δήλωση του εκλιπόντος ή των κληρονόμων του, τότε ακολουθείται, άνευ ετέρου, η διαδικασία εκκαθάρισης και είσπραξης της σχετικής φορολογικής ή άλλης χρηματικής υποχρέωσης του θανόντος, αφού προηγηθεί, ασφαλώς, η κατανομή της επί τη βάση του άρθρου 1885 Α.Κ., δηλαδή ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Με την παρ.9 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 αντικαταστάθηκαν τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παρ.6 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (η οποία αναριθμήθηκε σε 7 με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 9 του ν.3842/2010) και πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρούνταν ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της περ. Υ της παρ.1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010 η παρ.9 του άρθρου 6 του ίδιου νόμου ίσχυε για συναλλαγές που πραγματοποιούνταν από διαχειριστικές χρήσεις που άρχιζαν από 1ης Ιανουαρίου 2011 και μετά (σχετ. ΠΟΛ 1135/2010 και ΠΟΛ 1091/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) (έναρξη ισχύος από 1.1.2014), ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (άρθρο 37 του νέου ΚΦΔ 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.».

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως παρατίθεται στο ανωτέρω ιστορικό, Κατόπιν της με αριθ./02-03-2024 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, στον με ΑΦΜ Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση στην φορολογική αρχή εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Ελέγχου(Τμήμα Ζ) με το οποίο ενημερώθηκε ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας με ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε την 02/10/2021 και εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι ήταν η προσφεύγουσα σύζυγος και οι κόρες τους (..... και του), εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 863.467,83€ από δικηγορικές αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 2004 και ζητήθηκε να ερευνηθεί εάν το ποσό αυτό έχει δηλωθεί νομίμως στις φορολογικές του δηλώσεις.

Αναλυτικότερα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι με την υπ' αριθμ./30-11-2004 τελεσίδικη απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου έγινε δεκτή η από 3/5/2004 Αγωγή του του

..... για απαίτησή του προερχόμενη από αμοιβές για παροχή δικηγορικών υπηρεσιών (σύνταξη και άσκηση ανακοπών κατά την χρήση 2004) για λογαριασμό της εταιρείας «.....». Στην συνέχεια με την με αριθμό/2014 έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού στις 19/11/2014 εκπλειστηριάστηκε ακίνητο της εταιρείας «..... και ο εν λόγω δικηγόρος αναγγέλθηκε στον Συμβολαιογράφο για την απαίτησή του συνολικού ποσού 863.467,83 €. Κατόπιν ο συμβολαιογράφος συνέταξε τον υπ' αριθμ./23-12-2014 πίνακα κατατάξεως δανειστών, σύμφωνα με τον οποίο ο ανωτέρω δικηγόρος κατετάγη για το σύνολο της απαίτησής του.

Ο ανωτέρω πίνακας επικυρώθηκε τελεσίδικα με την υπ' αριθμ./28-11-2017 Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου, η οποία δημοσιεύτηκε στις 28/11/2017 και ο σύζυγος της προσφεύγουσας, προέβη στην είσπραξη του ποσού των 863.467,83 € στις 3/1/2018. Σύμφωνα δε με την από 23/1/2020 Βεβαίωση του συμβολαιογράφου το ποσό των τόκων επί του κεφαλαίου της απαίτησης ανήλθε στο ποσό των 455.359,99 € με μνεία ότι όπως προκύπτει από την αναγγελία τους έχουν αφαιρεθεί από το κεφάλαιο ποσά από προηγούμενες κατατάξεις. Το ποσό τόκων των 455.359,99 € συμπεριέλαβε ο σύζυγος της προσφεύγουσας, στην υπ' αριθμ./23-06-2019 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά για το φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα στον κωδικό 667 «Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης». Ωστόσο, δεν δήλωσε την αμοιβή του ποσού 408.107,84 € ως όφειλε, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά το οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο.

Η φορολογική αρχή απέστειλε προς την Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Διεύθυνση Ελεγκτικών Διαδικασιών το υπ' αριθμ. πρωτ./11-5-2023 ερώτημα με το οποίο ζητήθηκε να της γνωρίσει αν έχει παραγραφεί ή όχι του Δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που αφορά δικηγορικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 2004 και που εισπράχθηκαν το Ιανουάριο του 2018.

Σε απάντηση της η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήμα Α', με το υπ' αριθμ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2023 ΕΜΠ/11-9-2023 έγγραφο της απάντησε κατά το μέρος των αρμοδιοτήτων της, ότι το ποσό των τόκων ορθώς δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο στο έτος είσπραξης και για το ποσό του κεφαλαίου που καταβλήθηκε το 2018 για απαιτήσεις από αμοιβές δικηγορικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν το 2004, σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 48 παρ.6 του ν.2238/1994 χρόνος κτήσης του εν λόγω εισοδήματος είναι επίσης ο χρόνος είσπραξης του.

Επιπροσθέτως εστάλη και το με αριθμ. Πρωτ. ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ/18-10-2023 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/ Διεύθυνση Ελεγκτικών Υπηρεσιών/Τμήμα Β, σύμφωνα με το οποίο ο χρόνος φορολογίας του εισοδήματος για αμοιβές από δικηγορικές υπηρεσίες τόσο των τόκων όσο και του κεφαλαίου είναι το φορολογικό έτος 2018 και έχουν εφαρμογή, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 ΚΦΔ (ν.4987/2022) περί πενταετούς παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε ότι το ποσό των 408.107,84 € αφορά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του συζύγου της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2018 και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται κατά βάση τα εξής :

- Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη διότι δεν είναι νόμιμη κληρονόμος του συζύγου της καθώς με το με αριθμ./10-12-2024 Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Πρωτοδικείου σύμφωνα με το οποίο δημοσιεύθηκε η από 15-09-2017 ιδιόγραφη διαθήκη του συζύγου της προσφεύγουσας και σύμφωνα με την οποία καθιστά κληρονόμους του τις κόρες του

- Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη διότι ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι το έτος 2004 και όχι το έτος 2018.

- Παραγραφή της απαίτησης – Ασφάλεια δικαίου των νόμιμων κληρονόμων.
- Παραβίαση της αρχής του δεδουλευμένου.
- Παραγραφή της χρήσης 2004
- Αοριστία-έλλειψη ελεγκτικών επαληθεύσεων και αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

- Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν είναι νόμιμη κληρονόμος του συζύγου της καθώς δημοσιεύθηκε η από 15-09-2017 ιδιόγραφη διαθήκη του θανόντος με το με αριθ. /10-12-2024 Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Πρωτοδικείου, και σύμφωνα με την εν λόγω διαθήκη ο σύζυγός της συμπεριλαμβάνει στην κληρονομιαία περιουσία αποκλειστικά τις κόρες του και Ωστόσο μέχρι την έκδοση της παρούσας Απόφασης πέραν του ανωτέρω πρακτικού δεν προσκομίσθηκε πιστοποιητικό περί μη δημοσίευσης άλλης διαθήκης ούτε και σχετικό πιστοποιητικό περί μη προσβολής της προσκομισθείσας διαθήκης. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν δύναται κατά τον χρόνο έκδοσης της παρούσας Απόφασης να γίνει δεκτός. Σημειώνεται ότι η φορολογική αρχή στην περίπτωση που προσκομισθούν ενώπιον της τα προβλεπόμενα έγγραφα δύναται στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της να επαναπροσδιορίσει την συνυποχρέωση ως προς την ανακύπτουσα με την προσβαλλόμενη πράξη φορολογική οφειλή.

- Δεδομένου ότι οι παρασχεθείσες δικηγορικές υπηρεσίες αφορούν στην χρήση 2004 έχουν εφαρμογή ως προς τον χρόνο κτήσης του συγκεκριμένου εισοδήματος οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.6 του Ν.2238/1994 και εσφαλμένα η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 8 του νέου ΚΦΕ καθώς και τις διατάξεις των ΕΛΠ. Σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος για δικηγορικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην χρήση 2004 είναι ο χρόνος είσπραξης αυτών και βάσει των στοιχείων της υπόθεσης χρόνος είσπραξης είναι το 2018, συνεπώς το εν λόγω εισόδημα φορολογείται στο έτος 2018 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ (άρθρου 37 του νέου ΚΦΔ) ο χρόνος παραγραφής για το εν λόγω έτος είναι πενταετής (Ητοι η δυνατότητα έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων για το φορολογικό έτος 2018, παραγράφεται την 31-12-2024). Εν προκειμένω η έκδοση και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης πραγματοποιήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

- Περαιτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και αοριστίας στην οικεία έκθεση ελέγχου επίσης μη βασίμως προβάλλονται καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου προβάλλονται ειδικώς και τεκμηριωμένα όλα τα στοιχεία εισοδημάτων τα οποία άλλωστε δεν αμφισβητεί και η προσφεύγουσα καθώς και οι σχετικές διατάξεις επί των οποίων βασίσθηκε ο υπό κρίση καταλογισμός φόρου εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αριθμό /11-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρ. 85 του ΚΦΔ) Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου θανόντος με ΑΦΜ, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	180.404,22
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	40.810,78
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ (54 του νέου ΚΦΔ)	90.202,11
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	311.417,11

(ως η με αριθμό/11-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθ. 85 του ΚΦΔ) Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.