



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03-03-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Αριθμός απόφασης: 587

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213-1604552  
E-mail : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... κατοίκου ..... κατά της με αρ. ....Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. ειδοπ. .... Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 49.333,75 € πλέον ποσό εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7.539,75€, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους **56.873,50€**.

Ειδικότερα, από τη διασταύρωση των στοιχείων των υποβληθέντων καταστάσεων οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), που υπέβαλαν οι εταιρείες .....και ....., προέκυψε ότι ο προσφεύγων εκμίσθωνε ακίνητα στις ανωτέρω εταιρείες με συνολικό μίσθωμα για το φορολογικό έτος 2016 ύψους **119.166,66 €**, το οποίο ουδέποτε δηλώθηκε, καθώς ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικείο φορολογικό έτος. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η με αρ. ειδοπ. .... Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 33 του ΚΦΔ στην οποία συμπεριελήφθη το εν λόγω εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. **Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας (άρθ. 17 Κ.Διοικ. Διαδ.).** Εσφαλμένη ερμηνεία/πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1904 και 1905 Α.Κ. καθώς και πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ως προς την υποχρέωσή του για πληρωμή φόρου εισοδήματος ακινήτων, συνολικού ποσού 56.873,50 Ευρώ, παρά το γεγονός ότι είναι κληρονόμος με το ευεργέτημα της απογραφής κληρονομιάς, της οποίας το παθητικό υπερβαίνει το ενεργητικό. Πριν την ολοκλήρωση της δικαστικής εκκαθάρισης κάθε εισόδημα από μισθώματα του εν λόγω ακινήτου, αποτελεί επαύξηση του ενεργητικού της κληρονομιαιάς περιουσίας του πατέρα του και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί προϊόν προς φορολόγηση σε βάρος του, του κληρονόμου επ' ωφελεία απογραφής.
2. **Παραβίαση γενικών και θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου.** Α. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου (αρ. 20 παρ. 2 Σ.). Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε το πρώτον στον λογιστή του, στις .....και όχι στον ίδιο προσωπικά, χωρίς να έχει προηγηθεί η ακρόασή του της προσβαλλόμενης δια της δυσμενούς ατομικής Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. Β. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (Άρθρο 5 παρ. 1 Σ.). Επεβλήθη στον ίδιο, κληρονόμο επ' ωφελεία απογραφής, κληρονομιαιάς περιουσίας της οποίας το παθητικό (20.705.061,69 €) υπερβαίνει κατά το ποσό των 8.203.061,69 € το ενεργητικό της κληρονομιάς (12.502.000,00 €), το ποσό των 56.873,50 Ευρώ ως φόρος εισοδήματος από ακίνητα, χωρίς να κληθεί για να παρέχει εξηγήσεις, τον οποίο άλλωστε δεν οφείλει.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 33 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

*«Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της*

και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.»

**Επειδή** σύμφωνα με την Α.1229/2020 Απόφαση με θέμα «*Τύπος και περιεχόμενο της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τέλους επιτηδεύματος και φόρου πολυτελούς διαβίωσης*» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων:

1. Για το φορολογικό έτος 2014 στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι, φυσικά πρόσωπα, παρά την υποχρέωσή τους να υποβάλουν φορολογική δήλωση εντός του 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 3 και 67](#) του ν. [4172/2013](#), δεν την υπέβαλαν, εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση προκύπτει: α) φορολογητέα ύλη για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, β) ποσό φόρου προς καταβολή και γ) ότι το ποσό προς βεβαίωση για τον φορολογούμενο υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ.[..]

2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται για εισόδημα που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που λαμβάνονται μεταξύ άλλων από:

α) ...β) από διαθέσιμα στοιχεία που αφορούν λοιπά εισοδήματα και αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των [άρθρων 31 και 32](#) ν. [4172/2013](#), τα οποία αποστέλλονται ετησίως δυνάμει της υπό στοιχεία [ΠΟΛ.1033/2014](#) απόφασης ή περιλαμβάνονται στην τελευταία προ του φορολογικού έτους 2014 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος και στη δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2014 ή προέρχονται από ηλεκτρονική βάση δεδομένων, που είναι διαθέσιμη στην ΑΑΔΕ, καθώς επίσης και στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας και εν γένει από κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 15](#) του ν. [4174/2013](#), η οποία εξυπηρετεί την ανάγκη διασταύρωσης των δηλούμενων εισοδημάτων, των παρακρατούμενων φόρων ή των δαπανών.

[..] 5. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται με βάση τις διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

6. Μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2014 δήλωση φόρου εισοδήματος συνυποβάλλοντας και τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Στην περίπτωση αυτή, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου παύει να ισχύει αυτοδικαίως, εκδίδεται άμεσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υποβληθείσα δήλωση και τα σχετικά δικαιολογητικά και βεβαιώνονται οι οφειλές που προσδιορίζονται με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Στην περίπτωση που με βάση τη δήλωση και τα δικαιολογητικά προκύψει μικρότερο ποσό οφειλής το επιπλέον βεβαιωθέν ποσό διαγράφεται, το δε τυχόν επιπλέον καταβληθέν ποσό επιστρέφεται κατά τις διατάξεις του [άρθρου 42](#) του ν. [4174/2013](#). Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου με την ως άνω διαδικασία λήγει την

31/12/2020 (λόγω συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής) και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. [4174/2013](#) περί εκπρόθεσμης δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή, η πράξη διοικητικού ή τυχόν διορθωτικού προσδιορισμού δύναται να εκδίδεται και να κοινοποιείται έως την 31.12.2021, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#). Για τον υπολογισμό των τόκων του [άρθρου 53](#) του ν. [4174/2013](#) δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρθ. 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. [89/1967](#) (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

**Επειδή** με το διατάξεις του **αρθ. 35 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρθ.39 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: « 1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους...»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και οδηγιών, αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 33 του ΚΦΔ στις ..... Συγκεκριμένα, από τη διασταύρωση των στοιχείων των με αρ. ....καταστάσεων οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, που υπέβαλλαν οι εταιρείες .....και ..... αντιστοίχως, προέκυψε ότι ο προσφεύγων εκμίσθωνε ακίνητα στις ως άνω εταιρείες, με συνολικό μίσθωμα για το φορολογικό έτος 2016 ύψους **119.166,66** €, το οποίο ουδέποτε δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ενώ όφειλε να το συμπεριλάβει στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του αρθ. 39 του Κ.Φ.Ε.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.65 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή** ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα και παρανόμως καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος από μισθώσεις ακινήτων βάσει δηλώσεων Ε3 τρίτων ανωνύμων εταιρειών καθότι τμήμα του μισθωμένου στις ανώνυμες εταιρείες το φορολογικό έτος 2016, ακινήτου στη διασταύρωση της .....αποτελεί μέρος του ενεργητικού της κληρονομιάς περιουσίας του αποβιώσαντος την 14.03.2015 πατέρα του, .....και της ..... την οποία και αποδέχθηκε στις 16.04.2015 με το ευεργέτημα της απογραφής. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει την με αριθμό .....έκθεση αποδοχής κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής του Ειρηνοδικείου Καλλιθέας και την με αριθμό .....έκθεση απογραφής κληρονομιάς περιουσίας και εκτίμηση της αξίας αυτής ενώπιον της Συμβολαιογράφου ....., στις οποίες εμφανίζεται ως μόνος εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός του. Περαιτέρω επικαλείται ότι παρόλο που μέχρι και σήμερα, δεν έχει λάβει χώρα δικαστική εκκαθάριση, πλην όμως προκύπτει σαφέστατα ότι κατά τον χρόνο θανάτου του πατέρα του το παθητικό υπερβαίνει το ενεργητικό της κληρονομιάς του αποβιώσαντος πατέρα του, και συνεπώς κατ' επέκταση το συνολικό εισόδημα από μισθώσεις ακινήτων του φορολογικού έτους 2016 συνολικού ποσού 119.166,66 Ευρώ, αποτελεί επαύξηση του ενεργητικού της κληρονομιάς του αποβιώσαντος .....και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί προϊόν προς φορολόγηση. Επίσης, ισχυρίζεται ότι μέχρι την ολοκλήρωση της δικαστικής εκκαθάρισης της κληρονομιάς η βεβαίωση σε βάρος του του εισοδήματος από μίσθωση των κληρονομιών ακινήτων είναι παράνομη και εσφαλμένη.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 1904 ΑΚ «Ο κληρονόμος με απογραφή ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς έως το ενεργητικό της. Καμιά σύγχυση δεν επέρχεται ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της κληρονομιάς». Περαιτέρω, στο άρθρο 1905 ΑΚ ορίζεται ότι «Αφότου γίνει η δήλωση της αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις της κληρονομιάς αποχωρίζονται αυτοδικαίως από την περιουσία του κληρονόμου και αποτελούν χωριστή ομάδα».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.67 παρ. 5 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:

α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος,

β) για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαράστατης,

γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

Η διάταξη αυτή αντικατέστησε την όμοια διάταξη του αρ. 61 παρ. 3 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 2238/1994, χωρίς να επιφέρει τροποποιήσεις.

**Επειδή** στην **ΠΟΛ 1230/1998** με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η με αριθμ. **474/1998** γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναφέρονται τα εξής:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 474/1998 γνωμοδότηση έκανε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι σε περίπτωση κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, ο κληρονόμος δεν υποβάλλει χωριστή φορολογική δήλωση για τα εισοδήματα και τα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς, αφού τόσο η κληρονομιαία περιουσία όσο και το τυχόν εισόδημα που προκύπτει από τα στοιχεία της κληρονομιάς αποκτιέται απευθείας από αυτόν, ως μόνο δικαιούχο των δικαιωμάτων της κληρονομιάς, με συνέπεια ότι αυτά πρέπει να δηλώνονται

από κοινού με τα περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα της ατομικής περιουσίας του κληρονόμου, αδιαφόρως εάν η κληρονομιά αποτελεί χωριστή ομάδα με πιθανότητα μερικής ή ολικής διάθεσης αυτής προς ικανοποίηση των κληρονομικών πιστωτών.

Τη γνωμοδότηση αυτή, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, σας κοινοποιούμε για την εφαρμογή της σε σχετικές περιπτώσεις.

«Με το πιο πάνω έγγραφο τίθεται το ερώτημα εάν ο κληρονόμος με απογραφή έχει υποχρέωση να συμπεριλάβει στην ατομική ετήσια δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος τα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς (ακίνητα, αυτοκίνητα, μετοχές κλπ.) και τα εισοδήματα που προκύπτουν από αυτά ή αν πρέπει να υποβάλει ξεχωριστή δήλωση στο όνομά του, ως κληρονόμος με απογραφή, στην οποία να δηλώνει τα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς και τα εισοδήματα, που προκύπτουν από αυτά, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στην παράγραφο 3 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994, (όπου επιτρέπεται η υποβολή χωριστής φορολογικής δήλωσης εκ μέρους του κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, του μεσεγγυούχου κλπ.).

Επί του τεθέντος ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Στα άρθρα 1904, 1905 και 1907 του Αστικού Κώδικα ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1904: "Ο κληρονόμος με απογραφή ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς έως το ενεργητικό της. Καμμία σύγχυση δεν επέρχεται ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της κληρονομιάς".

Άρθρο 1905: "Αφότου γίνει η δήλωση της αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις της κληρονομιάς αποχωρίζονται αυτοδικαίως από την περιουσία του κληρονόμου και αποτελούν χωριστή ομάδα".

Άρθρο 1907: "Ο κληρονόμος με απογραφή διοικεί την ομάδα της κληρονομιάς, ευθύνεται για κάθε αμέλεια και υπόκειται σε λογοδοσία".

Εξάλλου στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 61 παρ. 1 και 3 του Ν. 2238/1994 προβλέπονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 2 παρ. 1 εδ. 1: "Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του".

Άρθρο 61 παρ. 1 εδ. 1: "Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση...".

Άρθρο 61 παρ. 3: "Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στις πιο κάτω περιπτώσεις είναι:

α. Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.

β. Για τους ανήλικους ή τους δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένους ή αυτούς που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο αντιλήπτορας.

γ. Σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου, οι κληρονόμοι του για το σύνολο του εισοδήματος που απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων αυτής της παραγράφου".

Κατά τη πλειοψηφήσασα γνώμη, που απαρτίστηκε από τον Αντ/δρο του Ν.Σ.Κ. Πέτρο Κυριαζή και από τους Νομικούς Συμβούλους Αμπλιάντη Θεμιστοκλή, Κισσούδη Πασχάλη, Κρόμπα Γεώργιο, Τζεφαράκο Αλέξανδρο, Λουδάρo Εμμανουήλ και Κατσίμπα Νικόλαο, (ψηφοί 7) και την άνευ ψήφου γνώμη του εισηγητή Παρέδρου Θ.Ψυχογιού από τα προαναφερθέντα άρθρα του Αστικού Κώδικα προκύπτει ότι αν και η κληρονομιά, μετά την αποδοχή επί ωφελεία απογραφής, αποτελεί χωριστή ομάδα ως προς την ατομική περιουσία του εξ απογραφής κληρονόμου (τούτου

ευθυνομένου μέχρι και διά του ενεργητικού της κληρονομιάς), εντούτοις εξακολουθεί αυτός να είναι ο καθολικός διάδοχος του θανόντος, κύριος των κληρονομιαιών ενσωμάτων και δικαιούχος εν γένει των δικαιωμάτων της κληρονομιάς ως και οφειλέτης των υποχρεώσεων αυτής. Υπό την έννοια δε αυτή ορίζει ο νόμος (άρθρ. 1907 ΑΚ) ότι ο εξ απογραφής κληρονόμος διοικεί την ομάδα της κληρονομιάς, δηλαδή την διοίκηση έχει όχι ως διαχειριζόμενος αλλοτρία περιουσία, αλλά ως κύριος αυτής, μολονότι αυτή έχει εφεξής ειδικό προορισμό δηλαδή την ικανοποίηση των κληρονομικών δανειστών (Μπαλής Κληρονομικών Δίκαιον σελ. 304, Τούσης Κληρον. Δικ. παρ. 213, Βουζίκας Κληρον. Δίκ. παρ. 161).

Εξάλλου από τις παρατεθείσες διατάξεις του άρθρ. 61 παρ. 3 περ. α και β. του Ν. 2238/1994 προκύπτει σαφώς ότι αυτές αναφέρονται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες συντρέχει υποχρέωση υποβολής χωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το λόγο ότι τα δηλούμενα πρόσωπα (κηδεμόνας σχολάζ. κληρονομιάς, μεσεγγυούχος, επίτροπος κλπ.) δεν αποτελούν τα υποκείμενα του φόρου κατ' άρθρ. 2 του Ν. 2238/1994, αλλά απλώς διαχειρίζονται αλλοτρία περιουσία, από την οποία απέρρευσε το εισόδημα και οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις.

Περαιτέρω η χωριστή δήλωση, που υποβάλλουν οι κληρονόμοι για το εν ζωή αποκτηθέν εισόδημα του κληρονομούμενου ( άρθρ. 61 παρ. 3γ Ν. 2238/1994) αναφέρεται επίσης σε εισόδημα που δεν αποκτήθηκε το πρώτον στο πρόσωπο των δηλούντων, γεγονός που επιτρέπει και δικαιολογεί την υποβολή χωριστής δήλωσης κατά τις διατάξεις των άρθρ. 2 παρ. 1 και 61 παρ. 1 του Ν. 2238/1994.

Καθίσταται, ως εκ τούτου, σαφές ότι οι ρυθμίσεις των διατάξεων του άρθρου 61 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 δεν ευρίσκουν έδαφος αναλογικής εφαρμογής και στην περίπτωση του επί ωφελεία απογραφής κληρονόμου, αφού τόσο η κληρονομιαιά περιουσία όσο και το τυχόν εισόδημα που προκύπτει από τα στοιχεία της κληρονομιάς αποκτάται απευθείας από αυτόν, ως μόνο δικαιούχο των δικαιωμάτων της κληρονομιάς, κατά τα ανωτέρω αναπτυχθέντα, με συνέπεια ότι αυτά πρέπει να δηλώνονται από κοινού με τα περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα της ατομικής περιουσίας του κληρονόμου, αδιαφόρως εάν η κληρονομία αποτελεί χωριστή ομάδα με πιθανότητα μερικής ή ολικής διάθεσης αυτής προς ικανοποίηση των κληρονομικών πιστωτών.

Κατά τη μειοψηφήσασα γνώμη που απαρτίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους Γ. Πατρινέλλη, Χρ. Τσεκούρα και Ε. Βολάνη (ψηφοί 3) το γεγονός ότι η δήλωση περί αποδοχής της κληρονομιάς επί ωφελεία απογραφής έχει ως αποτέλεσμα τον χωρισμό της κληρονομιαιάς περιουσίας από την περιουσία του κληρονόμου, ως προς την οποία αποτελεί χωριστή ομάδα, παρέχει τη δυνατότητα στον εξ απογραφής κληρονόμο να υποβάλλει χωριστές δηλώσεις φορολογίας για τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα εκάτερας των ως άνω ομάδων περιουσίας, δεδομένου ότι περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα της κληρονομιαιάς περιουσίας προορίζονται για την ικανοποίηση των δανειστών της κληρονομιάς και δεν συγχέονται προς τα στοιχεία και εισοδήματα της ατομικής περιουσίας του κληρονόμου.

Συνεπώς στο τεθέν ερώτημα το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ότι ο επί ωφελεία απογραφής κληρονόμος δεν δύναται να υποβάλει χωριστή δήλωση φορολογίας για τα κληρονομιαιά στοιχεία και για τα εισοδήματα, που προκύπτουν από αυτά.».

**Επειδή** ενόψει των ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. νομίμως εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επέβαλλε τον προσδιορισθέντα φόρο εισοδήματος επί των μη δηλωθέντων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτων και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη υποχρέωση δήλωσης αυτών ως κληρονόμος επί ωφελεία απογραφής, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:



« 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) **κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά**, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, [..]

β. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.»

**Επειδή** σύμφωνα με την **A.1025/2022 Απόφαση** «Επικαιροποίηση στη ψηφιακή πύλη myAADE των στοιχείων επικοινωνίας των πιστοποιημένων χρηστών των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», άρθρο 1 ορίζεται ότι:

« 1. Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και οι νομικές οντότητες, που είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, οφείλουν να επικαιροποιούν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας», τα στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας τους, ήτοι τις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) και τα τηλέφωνα τους (Κινητό και Σταθερό τηλέφωνο). Τα στοιχεία αυτά δύνανται, κατ' επιλογή του ενδιαφερόμενου, να συγχρονίζονται με το Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας (ΕΜΕΠ).

2. Για την ηλεκτρονική επικοινωνία ο συναλλασσόμενος με την ΑΑΔΕ δηλώνει τουλάχιστον ένα εκ των κατωτέρω:

(α) «Προσωπικό e-mail», ως διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην οποία έχει πρόσβαση ο ίδιος. Στη διεύθυνση αυτή αποστέλλονται ειδοποιήσεις για την ανάρτηση -κοινοποίηση όλων των πράξεων, εγγράφων και ενημερωτικών μηνυμάτων της Φορολογικής Διοίκησης στον λογαριασμό του φορολογούμενου στην εφαρμογή e-κοινοποιήσεις στο myAADE, περιλαμβανομένων αυτών που ενδεχομένως περιέχουν ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα, τα οποία δεν αφορούν σε φορολογικές δηλώσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη.

(β) «e-mail Βοηθού Εκπλήρωσης». Ως τέτοιο δηλώνεται η ηλεκτρονική διεύθυνση του προσώπου που συναινεί να συνδράμει τον δηλούντα στην εκπλήρωση των φορολογικών ή άλλων υποχρεώσεων του... **4. Η επικαιροποίηση των στοιχείων επικοινωνίας της παρ. 1 της παρούσας πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους.** Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της ΑΑΔΕ έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησης.»

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, πριν την έκδοση της προσβαλλομένης πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, εστάλη στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις 5-8-2022, ενημέρωση αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 έως τις 30-9-2022. Στις 15-9-2022 εστάλη εκ νέου στην ίδια διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναρτήθηκε στο e-κοινοποίηση του προσφεύγοντα υπενθύμιση για την υποχρέωσή του αυτή, ωστόσο ο προσφεύγων δεν προχώρησε σε κάποια ενέργεια. Ακολούθως στις ..... εκδόθηκε από τον αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κατ' αρθ. 33 ΚΦΔ η οποία κοινοποιήθηκε την



ίδια μέρα με ηλεκτρονική ανάρτηση στο e-κοινοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ.

**Επειδή** εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ουδεμία παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατ' αρθ. 20 παρ.2 του Σ. έχει συντελεστεί εν προκειμένω, όπως αβάσιμα επικαλείται ο προσφεύγων και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

**Επειδή** στις διατάξεις του **αρθ.9 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων»

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανής προσφυγής του ....., και την επικύρωση της με αρ. ....Πράξης Εκτιμώμενου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση**

#### **Φορολογικό έτος 2016**

Υπ' αρ. ....Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Ποσό πληρωμής **56.873,50€**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.

