



Αθήνα, 10-3-2026

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 944

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : 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 **19-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή με ΑΦΜ κατοίκου Κρήτης, οδός , κατά της με αριθμ. ειδοπ. /16-10-2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποιοητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Επί της από **19-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την από **16-10-2025** και με αριθμό ειδοποίησης (αρ. καταχ.) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό κυρίου φόρου και εισφοράς ύψους 23.256,98€ έναντι αρχικού ποσού ύψους 3.485,93€, ήτοι διαφορά ύψους 19.771,05€.

Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση συμπεριελήφθη, επιπλέον των ήδη δηλωθέντων εισοδημάτων με την αρχική δήλωση, και το ποσό ύψους **233.133,03€** στον οικείο κωδ. 431 «Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π ή Νομ.οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία». Το εν λόγω ποσό, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών στο TAXISNET του από 27-4-2019 αποβιώσαντα με ΑΦΜ, προέκυψε με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων εισοδημάτων από μερίσματα που απέστειλε η εταιρεία «.....» ΑΦΜ μέχρι 31-12-2020, στην οποία συμμετείχε ο από 27-4-2019 αποβιώσας σύζυγος της προσφεύγουσας, ... με ΑΦΜ ως διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος αυτής με ποσοστό συμμετοχής 50%.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε εκτέλεση της με αρ. /25-2-2025 **Απόφασης** της Υπηρεσίας μας επί της με αρ. /30-10-2024 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, την 27-4-2019, απεβίωσε ο σύζυγος της προσφεύγουσας, ..., ΑΦΜ Επειδή οι κληρονόμοι του, μεταξύ αυτών και η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλαν εμπρόθεσμη αρχική δήλωση για τη χρήση 2019, ως όφειλαν, εκδόθηκε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 36 παρ. 4 του ΚΦΔ, η με αριθμ. ειδοπ. /30-9-2024 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 στο όνομα του θανόντος, με οίκοθεν υποβολή αρχικής δηλώσεως για τη χρήση 2019 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και συμπλήρωσης των κωδικών 103 και 105 (ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών και καταστημάτων) καθώς και του κωδικού 431, με ποσό από καθαρά κέρδη από συμμετοχή του θανόντος σε Ν.Π., ύψους 233.133,03 ευρώ. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα, ενεργώντας ατομικά και για λογαριασμό των τριών ανηλίκων τέκνων της, ήτοι:

1) της, γεννηθείσας την 5-6-2010 με ΑΦΜ

2) του και της, γεννηθέντος την 21-6-2016 με ΑΦΜ

3) του και της, γεννηθέντος την 23-12-2017 με ΑΦΜ, άσκησε, τη με αρ. /30-10-2024 **ενδικοφανή προσφυγή**, κατά της πράξεως εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικής περιόδου 1-1-2019 έως 31-12-2019, με συνολικό ποσό πληρωμής 43.994,06 ευρώ. Επί της προσφυγής αυτής, εκδόθηκε η με αρ. /25-2-2025 απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία έκανε μερικώς δεκτή την προσφυγή αυτή και υποχρέωσε τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, να επανέλθει και να επιμερίσει το φόρο που προέκυψε από την εκκαθάριση της δήλωσης έτους 2019, στη σύζυγο και τα ανήλικα τέκνα του αποβιώσαντος συζύγου της, οπότε και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, κατά της απόφασης αυτής, κατέθεσε, την ΠΡ /3-4-2025 δικαστική προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο, επί της οποίας μέχρι το χρόνο έκδοσης της παρούσας, δεν έχει εκδοθεί σχετική Απόφαση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ανυπαρξία φερόμενου εισοδήματος. Ουδέποτε της καταβλήθηκαν μερίσματα ή κέρδη ούτε έλαβε χώρα διανομή κερδών από την ως άνω εταιρία κατά τη χρήση του έτους 2019 και μέχρι σήμερα, αφού όπως πάντα δήλωνε η διαχειρίστρια, λόγω των υποχρεώσεων της εταιρίας προς την η εταιρία δεν ήταν σε θέση να διανέμει κέρδη και ως εκ τούτου τα δηλωθέντα μερίσματα που δηλώθηκαν από την εταιρία και υπολογίστηκαν ως αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά ουδέποτε τα έχει εισπράξει, ούτε η ίδια ατομικά, ούτε ως ασκούσα την επιμέλεια των τέκνων της, ούτε ο αποβιώσας σύζυγός της και ουδέποτε αποτέλεσαν εισόδημά της είτε δικό της είτε του αποβιώσαντος συζύγου της είτε των τέκνων της. Τα εν λόγω ποσά προφανώς εσφαλμένα ή εκ παραδρομής δηλώθηκαν από τη διαχειρίστρια της εταιρίας χωρίς ποτέ να της έχουν καταβληθεί έως και σήμερα άρα ουδέποτε είχε την υποχρέωση να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στη φορολογική της δήλωση και άρα εσφαλμένα η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε πράξη προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη (αρ. 33 ΚΦΔ) για χρηματικά ποσά τα οποία ουδέποτε εισέπραξαν τόσο η ίδια όσο και τα τέκνα της αλλά ούτε και εισέπραξε ποτέ ο αποβιώσας σύζυγός της.
2. Από την προσβαλλόμενη πράξη δεν προσδιορίζονται τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου και αν αυτά προέρχονται από μερίσματα από την ως άνω εταιρία ή προέρχονται από άλλη πηγή.
3. Η Φορολογική Διοίκηση εσφαλμένα και με πλημμελή εφαρμογή του νόμου καταλόγισε το σύνολο της εισφοράς του Ν. 3986/2011 στον αποβιώσαντα σύζυγό της, ο οποίος είχε αποβιώσει προ της υποβολής της φορολογικής δήλωσης και ενώ είχε ήδη ενημερωθεί το αρμόδιο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για το θάνατό του. Σε κάθε περίπτωση ακόμα και αν ήθελε υποτεθεί ότι είχε λάβει χώρα διανομή κερδών στην ως άνω ομόρρυθμη εταιρία (πράγμα το οποίο ουδέποτε έλαβε χώρα) αυτά θα είχαν καταβληθεί στον καθένα από τους κληρονόμους σύμφωνα με το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας. Ο φόρος υπολογίστηκε εσφαλμένα υπαγόμενος λόγω ποσού στη μεγαλύτερη κλίμακα, με αποτέλεσμα να μην έχει υπολογιστεί σύμφωνα με την κληρονομική μερίδα εκάστου εκ των κληρονόμων του και να μην έχουν ωφεληθεί τουλάχιστον από τους χαμηλότερους συντελεστές που θα ίσχυαν σε περίπτωση που είχε εφαρμοστεί η ορθή κλίμακα υπολογισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 3 και 4 του ΚΦΔ: «3. ... 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 προσδιορίσει 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

4. Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει εμπροθέσμως φορολογική δήλωση, ο προσδιορισμός του φόρου δύναται να γίνεται με έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου με βάση κάθε στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου),

και αφορά ιδίως στο επίπεδο διαβίωσης του φορολογούμενου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως. Ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται και με φορολογική δήλωση που έχει προσυμπληρωθεί αυτοματοποιημένα με βάση όλα τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον ο φορολογούμενος δεν αντιταχθεί στο περιεχόμενο της δήλωσης μέχρι την προθεσμία υποβολής της, αυτή οριστικοποιείται αυτόματα (οίκοθεν προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 36 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013)** ορίζεται ότι: «**1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.**

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 43 του ΚΦΕ** ορίζεται: «**1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.**

[..]5. α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67.

β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου υπολογίζεται αυτή. Για τους έγγαμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 67, η οφειλή για εισφορά που αναλογεί στα εισοδήματά τους υπολογίζεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, οι κληρονόμοι του ευθύνονται για την καταβολή της εισφοράς ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.»

Επειδή στη **παρ. 4 του αρθ. 47 του ΚΦΕ** ορίζεται ότι: «**4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.»**

Περαιτέρω στην **ΠΟΛ. 1042/26-1-2015** με θέμα «**Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)**», αναφέρεται μεταξύ άλλων:

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο

προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013». Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του..»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» δόθηκαν, μεταξύ άλλων, και οι ακόλουθες οδηγίες:

[..]Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

ι) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

*Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. **Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση..».***

Επειδή σύμφωνα με τα αρθ. 255-256 & αρθ.265 του ν. 4072/2012 [ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ-ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ] ορίζεται:

«Άρθρο 252. Η εταιρική σύμβαση

Οι σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους καθορίζονται από την εταιρική σύμβαση. Στις σχέσεις αυτές οι εταίροι ευθύνονται για κάθε παιχνίδι.

Άρθρο 253. Λήψη αποφάσεων

1.Οι αποφάσεις λαμβάνονται με συμφωνία όλων των εταίρων. 2. Εφόσον έχει συμφωνηθεί πλειοψηφική λήψη αποφάσεων, η πλειοψηφία υπολογίζεται εν αμφιβολία με βάση τον αριθμό των εταίρων.

Άρθρο 254. Διαχείριση

1. Δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης έχουν όλοι οι εταίροι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. 2. Εφόσον η διαχείριση ασκείται από όλους ή από περισσότερους εταίρους και δεν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, κάθε διαχειριστής εταίρος μπορεί να ενεργεί μόνος. Αν ένας από τους λοιπούς διαχειριστές εταίρους εναντιώνεται στην ενέργεια μιας πράξης πριν από την εκτέλεσή της, ο διαχειριστής οφείλει να μην την τελέσει. 3. Η εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει όλες τις πράξεις συνήθους διοίκησης της εταιρείας. Για τη διενέργεια πράξεων που βρίσκονται εκτός της συνήθους διοίκησης απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων. 4. Ο διαχειριστής έχει υποχρέωση πληροφόρησης σχετικά με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, καθώς και υποχρέωση λογοδοσίας.

Άρθρο 255. Κέρδη και ζημίες

Στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό. Εκτός αντίθετης συμφωνίας, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

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 κληρονομιάς ή την απώλεια του δικαιώματος για την αποποίησή 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.»

Επειδή με την Ε.2065/2020 Εγκύκλιο «Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2019» αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

[..]30. Ο πίνακας 1 εμφανίζεται προσυμπληρωμένος με τα μέλη των νομικών προσώπων των περ. β' (προσωπικών εταιρειών), ε' (κοινωνιών, αστικών εταιρειών, συμμετοχικών και αφανών) και στ' (κοινοπραξιών) του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 με απλογραφικά βιβλία, που συμμετέχουν σε αυτά κατά τη λήξη του φορολογικού έτους.

Η κατανομή των κερδών γίνεται με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας (κωδικοί 016 και 100), αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικός 004), κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα εν λόγω νομικά πρόσωπα εμφανίζουν στα βιβλία τους ζημία (λογιστική) από προηγούμενα έτη, αυτή θα πρέπει να αφαιρείται προκειμένου να γίνεται η κατανομή κερδών στους εταίρους/μέλη τους. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σχετική πληροφορία δεν απεικονίζεται στο έντυπο Ν, το σχετικό πεδίο του Πίνακα 1 όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοιχτό για τροποποίηση από το εκάστοτε νομικό πρόσωπο (σχετ. το ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2015/29.6.2015 έγγραφό μας).

Επίσης, ανοιχτό παραμένει στον ίδιο πίνακα και το πεδίο (στήλη) όπου αναγράφεται το καθαρό ποσό των κερδών των εταίρων/μελών προκειμένου να καταχωρηθούν τα πραγματικά διανεμόμενα σε αυτούς ποσά, καθόσον αν και τα ποσοστά συμμετοχής που εμφανίζονται στον ως άνω πίνακα είναι αυτά που έχουν καταχωρηθεί στο υποσύστημα Μητρώου (ως ποσοστά επί του

κεφαλαίου), υπάρχει η περίπτωση από το νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό να προβλέπονται ρητά διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής των εταίρων - μελών στα κέρδη της εταιρείας.».

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. **A.1025/2020 Απόφαση** «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2019», ορίζονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν.4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.

Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας. Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στις περιπτώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν περιλαμβάνονται στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 5

Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2019, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του TAXISnet.

[..]10. Τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1 υποβάλλονται υποχρεωτικά για όλους τους κωδικούς του Πίνακα αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και για όλους τους κωδικούς του Πίνακα αμοιβών από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα.

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

[..]3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών – ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

[..]35. Στα μερίσματα με τον κωδικό 2 - Μερίσματα ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με απλογραφικά βιβλία- δεν συμπληρώνεται φόρος, διότι δεν

παρακρατείται, αφού τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 11 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013):

«4. Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα και φορολογείται στο όνομα του γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα και σε κάθε περίπτωση στο όνομα του συζύγου, ο οποίος θεωρείται κατ' αρχήν υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδημάτων σχετικά με τα οποία το ανήλικό τέκνο υπέχει δική του φορολογική υποχρέωση:

α) το εισόδημα που αποκτά το ανήλικό από εργασιακή σχέση, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12,

β) συντάξεις που περιήλθαν στο ανήλικό τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας του.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 76 του ΚΦΔ: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 77 του ΚΦΔ: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου σε εκτέλεση της με αρ. 414/25-2-2025 Απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της με αρ./30-10-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας την οποία άσκησε κατά της αρχικής πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου στο όνομα του θανόντος συζύγου της ενεργώντας ατομικά και για λογαριασμό των τριών ανηλίκων τέκνων της. Ειδικότερα, με την εν λόγω Απόφαση της Υπηρεσίας μας, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δικαιούχοι των διανεμηθέντων μερισμάτων με σχετική υποχρέωση δήλωσης αυτών είναι οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος εταίρου, οπότε και η αρμόδια Δ.Ο.Υ επανήλθε εκδίδοντας την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας, ενώ ως προς τους λοιπούς κληρονόμους, ήτοι τα τρία ανήλικα τέκνα του θανόντος συζύγου της προσφεύγουσας, κρίθηκε (σχετ. υπ' άρ./205 πράξη αρθ. 74 του ΚΦΔ του προϊσταμένου τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου) δεν υπέχουν φορολογική υποχρέωση ως προς τα εισοδήματα του θανόντος, ήτοι εισοδήματα από ακίνητα και ποσό διανεμηθέντος μερίσματος, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 11 του ΚΦΕ.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ουδέποτε της καταβλήθηκαν μερίσματα ή κέρδη ούτε έλαβε χώρα διανομή κερδών από την ως άνω εταιρία κατά τη χρήση του έτους 2019 και μέχρι σήμερα, αφού όπως πάντα δήλωνε η διαχειρίστρια, λόγω των υποχρεώσεων της εταιρίας προς την η εταιρία δεν ήταν σε θέση να διανέμει κέρδη και ως εκ τούτου τα δηλωθέντα μερίσματα που δηλώθηκαν από την εταιρία και υπολογίστηκαν ως αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά ουδέποτε τα έχει εισπράξει, ούτε η ίδια ατομικά, ούτε ως ασκούσα την επιμέλεια των τέκνων της, ούτε ο αποβιώσας σύζυγός της και ουδέποτε αποτέλεσαν εισοδήματά της είτε δικό της είτε του αποβιώσαντος συζύγου της είτε των τέκνων της.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ελήφθη υπόψη, μεταξύ άλλων, και το ποσό ύψους **233.133,03€** το οποίο συμπεριελήφθη στον οικείο κωδ.431 «Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. ή Νομ. Οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία» της δήλωσης, ως αυτοτελές φορολογούμενο ποσό. Το εν λόγω ποσό, προέκυψε με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων εισοδημάτων από μερίσματα που απέστειλε στο TAXISNET η εταιρεία «.....» ΑΦΜ μέχρι 31-12-2020. Με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 3.455,82€ και ποσό ειδικής εισφορά αλληλεγγύης ύψους **19.801,16€**.

Επειδή, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του TAXISnet/ELENXIS και επικαλείται και η προσφεύγουσα, ο από 27-4-2019 θανών ΑΦΜ συμμετείχε στην εταιρεία «.» ΑΦΜ ως διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος αυτής με ποσοστό συμμετοχής 50%.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτές θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση. Εν προκειμένω σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου κατά τον χρόνο κλεισίματος της διαχείρισης του φορολογικού έτους 2019 (31.12.2019) ομόρρυθμα μέλη έχουν υπεισέλθει αυτοδίκαια οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος ομόρρυθμου εταίρου και συζύγου της προσφεύγουσας. Το εν λόγω αναφέρεται στην με αριθμ./2022 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επί της από 01.12.2020 αγωγής της προσφεύγουσας με αντικείμενο την καταδίκη σε δήλωση βουλήσεως με την οποία ζητήθηκε η τροποποίηση του καταστατικού της ως άνω εταιρείας, προκειμένου να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι στην θέση του αποβιώσαντος ομόρρυθμου εταίρου. Ειδικότερα με την ως άνω δικαστική απόφαση κρίθηκε ότι δεν απαιτείται η τροποποίηση του καταστατικού της ως άνω εταιρείας καθώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 254 του ν.4072/2012 και τα αναφερόμενα στην εταιρική σύμβαση αυτής (άρθρο 12 του καταστατικού) η εταιρεία δεν λύεται και οι κληρονόμοι υπεισέρχονται αυτοδίκαια στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις του αποβιώσαντος εταίρου. Σημειώνεται ότι με την από 23/11/2020 και με αριθμό ανακοίνωση ΓΕΜΗ, που αφορά στην ως άνω εταιρεία, καταχωρήθηκε η από 23/11/2020 και με αριθμό/2020 Απόφαση του Ειρηνοδικείου περί διάταξης χορήγησης κληρονομητηρίου βάσει της οποίας εκδόθηκε το με αριθμ.πρωτ...../2020 Πιστοποιητικό-Κληρονομητήριο που ορίζει ότι μοναδικοί εξ'αδιαθέτου κληρονόμοι είναι η σύζυγος και τα τέκνα του που κληρονομούν εξ'αδιαθέτου τον κληρονομούμενο στο σύνολο της κινητής και ακίνητης κληρονομιάς περιουσίας του κατά ποσοστό 1/4 εξ' αδιαθέτου ο καθένας τους.

Επειδή όπως προκύπτει από την με αρ./2020 υποβληθείσα δήλωση φόρου Ν.Π. του αρθ. 45 του ΚΦΕ, η εταιρεία «.....» δηλώνει, για το φορολογικό έτος 2019 καθαρά κέρδη χρήσης ύψους 627.814,22€ (κωδ.016) και φορολογητέα κέρδη (κωδ. 048) ύψους 613.507,98€ όπως αυτά εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία για το κρινόμενο φορολογικό έτος ενώ όπως προκύπτει από την Εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2019 στο TAXISNET σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε η εν λόγω εταιρεία μέχρι 31-12-2020, προέβη σε διανομή μερισμάτων ύψους 233.133,03€ στον θανόντα σύζυγο της προσφεύγουσας τα οποία και συμπεριέλαβε στην αναρτημένη βεβαίωση εισοδημάτων από μερίσματα του οικείου φορολογικού έτους. Συνεπώς από τα υφιστάμενα στοιχεία της υπό εξέταση υπόθεσης προκύπτει αφενός ότι η προαναφερθείσα

εταιρεία πραγματοποίησε κέρδη για το φορολογικό έτος 2019 και αφετέρου προέβη σε διανομή μερίσματος κατά το φορολογικό έτος 2019. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα, ως νόμιμος κληρονόμος του από 27-4-2019 θανόντος συζύγου της με ΑΦΜ, είχε την φορολογική υποχρέωση προς υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προκειμένου να συμπεριλάβει σε αυτή το σύνολο των εισοδημάτων που εμφανίζεται να έλαβε ο σύζυγός της κατά το φορολογικό έτος 2019, μεταξύ των οποίων και το ως άνω ποσό διανεμηθέντος μερίσματος ύψους 233.133,03€.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν προσδιορίζονται τα στοιχεία που βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου και δεν έγινε ορθά η επιβολή της εισφοράς σε βάρος της. Ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση, αφενός προκύπτει ότι η εν λόγω φορολογική διαφορά ήταν γνωστή στην προσφεύγουσα κατά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου καθώς και της σχετικής απόφασης της Υπηρεσίας μας που εκδόθηκε στο πλαίσιο αμφισβήτησης της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου από την ίδια, αφετέρου για την εν λόγω φορολογική διαφορά επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΕ και η επιβάρυνση έχει γίνει στην ίδια καθότι για τα ανήλικα τέκνα της υπέχει η ίδια φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 4 του αρθ. 11 του ΚΦΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία υποβολής **19-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αρ. ειδοπ. /16-10-2025 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

-Ως η υπ' αριθ. ειδοπ. /16-10-2025 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Ποσό πληρωμής: **23.256,98€**.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α3
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.