



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 29.10.2021

αριθμός απόφασης 3648

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, ως νομίμου κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 18.08.2016 με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθ. /29.10.2020 (αριθ. φακέλου /2013, αριθ. δηλ. /2014) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 24.08.2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /29.10.2020 (αριθ. φακέλου Θ /2013, αριθ. δηλ. /2014) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την

24.08.2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 29.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 17.12.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως νομίμου κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 18.08.2016 με Α.Φ.Μ., 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 με αριθ. /29.10.2020 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (αριθ. φακέλου /2013, αριθ. δηλ. /2014), με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 24.08.2013, καταλογίστηκε σε βάρος του με ΑΦΜ, ως κληρονόμου της με ΑΦΜ, διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 17.594,88 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 18.944,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 36.539,28 ευρώ. Το εν λόγω ποσό φόρου κληρονομιάς επιμερίστηκε κατά 50% στους νόμιμους κληρονόμους του, (καθώς αυτός ακολούθως απεβίωσε την 18.08.2016), ως εξής:

α) στην (ως σύζυγος) διαφορά φόρου κληρονομιάς 8.797,44 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 9.472,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 18.269,64 ευρώ και

β) στην προσφεύγουσα (ως αδερφή) διαφορά φόρου κληρονομιάς 8.797,44 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 9.472,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 18.269,64 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 29.10.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /9.09.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για τον έλεγχο της υπόθεση κληρονομιάς της κληρονομούμενης με Α.Φ.Μ., η οποία απεβίωσε την 24.08.2013, και άφησε νόμιμο κληρονόμο της τον με ΑΦΜ, ο οποίος ακολούθως απεβίωσε την 18.08.2016.

Με την αριθ. /4.04.2014 υποβληθείσα αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ο κληρονόμος δήλωσε τα περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησε από την, η οποία απεβίωσε την 24.08.2013, και συγκεκριμένα: α) το Ε-2 διαμέρισμα του 5^{ου} ορόφου επιφανείας 145,00 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 52,5/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου ευρισκόμενο στην, αντικειμενικής αξίας 224.721,00 ευρώ, β) την Τ 1 Α οριζόντια ιδιοκτησία-αποθήκη του δώματος επιφανείας 12,00 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου 2/1000, ευρισκόμενη επίσης στην, αντικειμενικής αξίας 14.723,10 ευρώ, γ) το ΙΧ αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας μάρκας κυβικών 998, αξίας 3.000,00 ευρώ και δ) μετοχές των εταιρειών «.....» και «.....» συνολικής αξίας 1.408,32 ευρώ.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 29.10.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η κληρονομούμενη στις 22.04.2013 έκανε αίτηση υιοθεσίας προς το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών για τον ανιψιό της επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. /2013 απόφαση (η οποία δημοσιεύτηκε την 22.07.2013) και κήρυξε θετό τέκνο της Η κληρονομούμενη

..... απεβίωσε στις 24.08.2013 και σύμφωνα με την ληξιαρχική πράξη θανάτου
Κατόπιν αυτών ο έλεγχος έκρινε ότι υφίσταται καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 29 του ν.2961/2001 με σκοπό την φοροαποφυγή και προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς με την κατάταξη του κληρονόμου της θανούσης,, στην κατηγορία Β΄, από την κατηγορία Α΄, με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης που της καταλογίζεται υπό την ιδιότητά της ως νομίμου κληρονόμου του αποβιώσαντος, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αυθαίρετη και εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί καταστρατηγήσεως της διατάξεως του άρθρου 29 ν.2961/2001.
- Έλλειψη σαφούς, ειδικής & επαρκούς αιτιολογίας.
- Ανεπίτρεπτη μετακύλιση του βάρους της απόδειξης.
- Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη ως αντικείμενη στις αρχές της χρηστής διοίκησης, ιδίως στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, της αρχής της νομιμότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Η επιβολή πρόσθετου φόρου παραβαίνει την αρχή της αναλογικότητας που οφείλει να διέπει τις εκδιδόμενες πράξεις και καθιστά την εκδοθείσα πράξη ακυρωτέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ..., σύμφωνα με τα ορίζοντα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α΄ του ίδιου νόμου: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου:

«Άρθρο 29

Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και

επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ` κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.».

Επειδή, με τις ως άνω διατάξεις, σε περίπτωση συγγένειας που δημιουργείται από υιοθεσία, για τον υπολογισμό του οφειλόμενο φόρου κληρονομιών ή δωρεών, η κατάταξη του τέκνου που υιοθετήθηκε καθώς και των συγγενών του έναντι του υιοθετήσαντος και των συγγενών του, στην προσήκουσα κατηγορία φορολογικών κλιμάκων του άρθρου 29, γινόταν με βάση τη συγγενική σχέση που είχε δημιουργηθεί με την υιοθεσία, με αποτέλεσμα το υιοθετημένο τέκνο σε σχέση με αυτόν που το υιοθέτησε (θετό γονέα), καταρχήν, να κατατάσσεται στην Α' κατηγορία φορολογικών κλιμάκων.

Επειδή, με τις ίδιες διατάξεις παρέχεται, κατ' εξαίρεση, στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η διακριτική εξουσία να μην λάβει υπόψη του τη συγγένεια που δημιουργήθηκε με την υιοθεσία και να επιβάλλει φόρο με βάση την συγγένεια που υπήρχε πριν την υιοθεσία, σε περίπτωση που κατά την αιτιολογημένη κρίση του, η υιοθεσία «προφανώς» έγινε για να καταστρατηγηθεί ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών και Δωρεών, προκειμένου δηλ. να υπολογισθεί ο φόρος με ελαφρύτερες φορολογικές κλίμακες.

Επειδή, με την ΣτΕ 1168/1996, με την οποία, σε περίπτωση δωρεάς το έτος 1982 της φιλής κυριότητας ακινήτου χωρίς άμεση φορολόγηση και υιοθεσίας της δωρεοδόχου το έτος 1984, όταν η δωρήτρια ήταν 74 ετών και η δωρεοδόχος 55, και ακολούθως θανάτου της δωρήτριας το έτος 1988 οπότε γεννήθηκε και η φορολογική υποχρέωση, όπου η φορολ. Αρχή υπολόγισε το φόρο με την προ της υιοθεσίας συγγένεια, κρίθηκε ότι: «Το δικάσαν δικαστήριο με την προσβαλλόμενη απόφασή του έκρινε, επικυρώνοντας την πρωτόδικη απόφαση, ότι ορθά ο οικονομικός έφορος θεώρησε ότι η τέλεση της υιοθεσίας απέβλεπε στην καταστράτηγηση των σχετικών με την ένδικη δωρεά διατάξεων και ορθά περαιτέρω, προσδιόρισε τον αναλογούντα φόρο επί της αξίας της ένδικης δωρεάς, όπως αυτή δηλώθηκε, με βάση τους φορολογικούς συντελεστές της κατηγορίας Δ' , με βάση την προϋφιστάμενη της υιοθεσίας συγγενική σχέση. Στην κρίση του αυτή κατέληξε το δικάσαν δικαστήριο αφού έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι η αναιρεσείουσα συνοικούσε ήδη από τριακονταετίας με την ανωτέρω δωρήτρια και ότι συνεπώς η υιοθεσία, θα ήταν φυσικό και δυνατό να είχε γίνει, δοθέντος ότι δεν προκύπτει ούτε η αναιρεσείουσα επικαλέσθη ότι δεν συνέτρεχαν και κατά το παρελθόν οι σχετικές νόμιμες προϋποθέσεις, προ πολλού ήδη χρόνου και μάλιστα από την αρχή της συνοικήσεως ή εν πάσει περιπτώσει μετά την πάροδο μερικών μόνον ετών από αυτήν, οπότε κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας θα είχε εκλείψει κάθε ελπίδα τεκνοποίησης από μέρους της δωρήτριας, η οποία, κατά την περίοδο αυτή ήταν 45 ετών περίπου. Παρά ταύτα, διαλαμβάνεται περαιτέρω στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η υιοθεσία εκχώρησε πολύ μεταγενέστερα και συγκεκριμένα

τέσσερα έτη πριν από το θάνατο της δωρήτριας και μάλιστα μετά τη σύσταση της ένδικης δωρεάς, όταν ήταν ήδη εκκρεμής η φορολογική υποχρέωση της αναιρεσειούσης. Η αιτιολογία αυτή της προσβαλλόμενης αποφάσεως είναι νόμιμη και επαρκής και ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος». Επίσης με την ΣτΕ 2694/2006, στο ΔΕΕ 2006 σελ. 1331, κρίθηκε ότι: «... προκειμένου να τύχει εφαρμογής η εξαιρετική αυτή διάταξη, απαιτείται να μην καταλείπεται αμφιβολία περί του ότι η υιοθεσία εκχώρησε με σκοπό την καταστρατήγηση της θεσπίζουσας τον ως άνω κανόνα διατάξεως. Η προϋπόθεση, εξάλλου, αυτή πληρούται ιδίως όταν διαπιστώνεται αιτιολογημένα είτε ότι κατά το χρόνο της υιοθεσίας ήταν γνωστό στο υιοθετηθέν πρόσωπο ότι έπασχε από ασθένεια, η οποία καθιστούσε λίαν πιθανό το θάνατο αυτού σε λίαν σύντομο χρονικό διάστημα, είτε ότι δεν υφίσταται ειλικρινής πρόθεση υιοθεσίας λόγω της συγκεκριμένης διαφοράς ηλικίας μεταξύ του υιοθετήσαντος και υιοθετηθέντος (πρβλ. ΣτΕ 3463/2001». (Φωτόπουλος Ι. «Η φορολογία κληρονομιών – δωρεών & γονικών παροχών», κεφ. Ζ §§5.2.1&2).

Επειδή, περαιτέρω με την εγκ. Υπ. Οικ. 19/1978, σύμφωνα με την οποία «Προς αποτροπή όμως ενδεχόμενων καταστρατηγήσεων παρέχεται περαιτέρω από το νόμο, στον Οικ. Έφορο, το δικαίωμα να υπολογίσει το φόρο με βάση τη συγγένεια που υπήρχε πριν από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει πως η υιοθεσία σκόπευε προδήλως σε καταστρατήγηση του νόμου. Ενδεικτικά αναφέρονται από το νόμο, ως περιπτώσεις καταστρατηγήσεως, η υιοθεσία που έγινε ενόψει επικείμενου θανάτου του κληρονομούμενου και η υιοθεσία στην οποία η ηλικία υιοθετούντος και υιοθετουμένου δεν αποδεικνύει ειλικρινή πρόθεση υιοθεσίας. Συνεπώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, εκτός αυτών που αναφέρονται στο νόμο, που θα διαπιστώσετε ότι η υιοθεσία έγινε για να καταστρατηγηθεί ο φορολογικός νόμος, θα υπολογίσετε το φόρο με το βαθμό συγγένειας που υπήρχε πριν από την υιοθεσία. Σημειώνεται εδώ, πως ο υιοθετήσας, ως κληρονόμος του υιοθετηθέντος ή των μετά την υιοθεσία γεννηθέντων γνήσιων κατιόντων του, θα φορολογηθεί με τη συγγενική σχέση που προϋπήρχε της υιοθεσίας» (ομοίου περιεχομένου ΣτΕ 2463/2001 και 2694/2006).

Επειδή, με την αριθ. 1027252/101/Α0013/ΠΟΛ.1048/5.03.2008 Υπ. Οικ. με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν.3634/2008, διευκρινίζονται σχετικώς τα ακόλουθα: «... Ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, κατ' εξαίρεση, για τον υπολογισμό του φόρου, να μη λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, όταν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε προφανώς για την καταστρατήγηση του νόμου (π.χ. υιοθεσία ενόψει επικείμενου θανάτου ή αμέσως πριν τη σύσταση γονικής παροχής κλπ). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«Βάρος απόδειξης

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, στην υπό κρίση περίπτωση, η κληρονομούμενη και ο κληρονόμος (ανιψιός της) στις 22.04.2013 κατέθεσαν αίτηση υιοθεσίας προς το Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών (διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας). Η αίτηση εκδικάστηκε στις 15.05.2013 από το

Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών και εκδόθηκε η υπ' αριθμό/2013 απόφαση, η οποία δημοσιεύτηκε στις 22.07.2013, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε την αίτηση και κήρυξε θετό τέκνο της τον αιτούντα

Επειδή, όπως προκύπτει από την αριθ. /2013 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, η γεννήθηκε στην Αθήνα στις 26.08.1935 (ήτοι 78 ετών κατά την κατάθεση της αίτησης), τυγχάνει θεία του αιτούντος, ήτοι 44 ετών κατά την κατάθεση της αίτησης (αδελφή του πατέρα του). Όπως ισχυρίστηκαν, μεταξύ τους είχαν αναπτυχθεί ισχυροί συγγενικοί δεσμοί, καθώς η ίδια και ο ήδη αποβιώσας (το έτος 2000) σύζυγός της,, μη έχοντας δικά τους τέκνα, περιέβαλαν αυτόν από την γέννησή του, με ιδιαίτερη αγάπη, με αποτέλεσμα να αναπτυχθεί μεταξύ τους ένας ισχυρός δεσμός που προσομοιάζει με εκείνον που αναπτύσσεται μεταξύ γονέα και τέκνου. Μάλιστα μετά τον θάνατο του πατέρα του, το έτος 1997, η αιτούσα θεώρησε ότι είχε ηθικό καθήκον προς τον αδελφό της να μεριμνά για τον υιό του, γεγονός που ενίσχυσε ακόμη περισσότερο τον συγγενικό συναισθηματικό δεσμό τους. Όταν τρία χρόνια αργότερα, το έτος 2000, απεβίωσε ο σύζυγος της αιτούσας, ο αιτών επέδειξε προς αυτήν συμπεριφορά υιού, καθόσον έκτοτε συχνά διέμενε μαζί της, στην οικία της, ώστε να την στηρίζει συναισθηματικά και να της παρέχει την αναγκαία λόγω της ηλικίας της βοήθεια και συμπαράσταση. Η αιτούσα, με τα ικανά εισοδήματα που διέθετε, ενίσχυε οικονομικά τον αιτούντα.

Επειδή, εν προκειμένω οι αιτούντες την υιοθεσία όπως ισχυρίστηκαν στο ως άνω Δικαστήριο είχαν αναπτύξει ισχυρούς δεσμούς ήδη από δεκαπενταετίας περίπου, με τον θάνατο αρχικά του πατρός του και στη συνέχεια με το θάνατο του συζύγου της, όπου διέμεναν συχνά μαζί στην οικία της, ως εκ τούτου η υιοθεσία θα ήταν φυσικό και δυνατό να είχε γίνει νωρίτερα, καθώς δεν προκύπτει ούτε επικαλέσθηκαν οι αιτούντες την μη συνδρομή των κατά νόμο προϋποθέσεων κατά το παρελθόν.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις ελέγχου της οικείας έκθεσης, η κληρονομούμενη απεβίωσε στις 24.08.2013, ήτοι σε διάστημα μόλις τεσσάρων μηνών από την υποβληθείσα αίτηση υιοθεσίας και σύμφωνα με τη ληξιαρχική πράξη θανάτου Σε αντίθεση με την υιοθεσία ανηλίκου, στην υιοθεσία ενηλίκου δεν διακόπτεται οριστικά, αλλά διατηρείται αμετάβλητος ο συγγενικός και πνευματικός δεσμός του θετού τέκνου με το βιολογικό πατέρα και τους συγγενείς του. Κατά συνέπεια, το θετό ενήλικο τέκνο αποκτά κληρονομικό δικαίωμα και κληρονομείται τόσο από τους θετούς γονείς, όσο και από τους φυσικούς γονείς και συγγενείς του.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι κατά το χρόνο της κατατεθείσης αίτησης υιοθεσίας η κληρονομούμενη,, δεν έπασχε από την ασθένεια που αναφέρεται ως αιτία θανάτου της.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., ορίζονται τα εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου νόμου, περί ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διατάξεων, ορθώς επιβλήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση το πρόστιμο περί ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29.10.2020 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 9.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, ως νομίμου κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 18.08.2016 με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της με αριθ. /29.10.2020 (αριθ. φακέλου /2013, αριθ. δηλ. /2014) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 24.08.2013

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ. /2020:

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	17.594,88 €
Πρόσθετος φόρος	18.944,40 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	36.539,28 €

Ως νόμιμοι κληρονόμοι του που απεβίωσε την 18.08.2016 κατά 50% έκαστος:

- (ως σύζυγος) με Α.Φ.Μ. συνολικό ποσό 18.269,94 €
- (ως αδελφή) με Α.Φ.Μ. συνολικό ποσό 18.269,94 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.