



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 14/01/2022

Αριθμός Απόφασης: 97

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. 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».

3. Την από **16.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των **1)** συζ., κατοίκου, με ΑΦΜ, **2)** συζ., το γένος, κατοίκου Νέας Υόρκης Η.Π.Α. (.....), με ΑΦΜ, και **3)** συζ., το γένος, κατοίκου, με ΑΦΜ κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

-Της αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του,

-Της αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του,

-Της αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ν.2961/2001, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από **16.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των **1)..... συζ.**, με ΑΦΜ, **2) συζ.**, το γένος, με ΑΦΜ, και **3) συζ.**, το γένος, 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 αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου **συζ.**, με ΑΦΜ, διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 206.244,21 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 222.063,15 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **428.307,36 ευρώ**.

-Με την αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου **συζ.**, το γένος με ΑΦΜ, διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 506.132,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 544.952,43 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **1.051.084,52 ευρώ**.

-Με την αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με Χρονολογία

Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συζ., το γένος με ΑΦΜ διαφορά φόρου κληρονομιάς ποσού 506.132,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 544.952,43 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **1.051.084,52 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου κληρονομιάς καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 05/07/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και

Δυνάμει της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, του Ν2961/2001 επί των με Αρ. Φακ. Θ. /2011 – Αρ. Δηλώσεων /2012, /2013), με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του

Από τον έλεγχο των ως άνω δηλώσεων και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις διαπιστώθηκαν τα εξής:

A. Ως προς τα ακίνητα της κληρονομιάς, ο έλεγχος διαπίστωσε την ορθή δήλωση των στοιχείων όλων των ακινήτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιαία περιουσία και ιδίως όσον αφορά τα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων, την δηλούμενη αξία αυτών και την πληρότητα της δήλωσης κληρονομιάς.

B. Ως προς το βαθμό συγγένειας οι προσφεύγουσες υπέβαλαν στην Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων τις/12 (Θ/11) και/13 (Θ/11) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, ως κληρονόμοι και συγκεκριμένα ως θετά τέκνα (βαθμός συγγενείας Α') με τον θανόντα, όπως η συγγένεια αυτή προέκυψε κατόπιν της υπ αριθμ...../2010 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Από τον έλεγχο των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε η καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 29 παρ. 1 του Ν-2961/2001, όσον αφορά την κατάταξη των φορολογούμενων σε κλίμακες. Από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα πως πληρούται η μια εκ των δύο προϋποθέσεων που θέτει η νομολογία σχετικά με την καταστρατήγηση του νόμου και που αφορά την γνώση του προσώπου που υιοθετεί ότι είναι άρρωστο και ότι επίκειται σύντομα ο θάνατός του. Ο έλεγχος επίσης έκρινε πως ακόμα και αν κάποιος δεχθεί ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση περί γνώσης της ασθενείας του προσώπου που υιοθετεί (εν προκειμένω του), η καταστρατήγηση του νόμου συνεχίζει να υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση, γεγονός που αποδεικνύεται από το γεγονός ότι η υιοθεσία δεν έγινε για λόγους ύπαρξης στενών ψυχικών δεσμών με τις ελεγχόμενες κληρονόμους (αφού αυτοί οι ψυχικοί δεσμοί δεν υπήρχαν) αλλά για λόγους χρησιμοθηρικούς και αποφυγής της βαρύτερης φορολόγησης. Συνεπώς, ο υπό κρίση έλεγχος προσδιόρισε τον οφειλόμενο φόρο με βάση τη συγγενική σχέση που είχαν οι κληρονόμοι με τον κληρονομούμενο, πριν την υιοθεσία, και συγκεκριμένα: για την ως τέκνο αδελφής (κατηγορία Β') για την ως μικραννηψιά (κατηγορία Γ') για την ως μικραννηψιά (κατηγορία Γ').

Γ. Ως προς το τίμημα από μεταβιβάσεις ακινήτων την τελευταία προ του θανάτου πενταετία

Ο έλεγχος από το πιστοποιητικό των κτηματολογικών εγγραφών, το οποίο διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων, διαπίστωσε ότι ο κληρονομούμενος: Με το υπ' αριθμ./2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου πώλησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, αστικό ακίνητο, οικόπεδο, άρτιο και οικοδομήσιμο, με αριθμό, χωρίς κτίσματα, στην κτηματική περιφέρεια του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου του Νομού ολικής εκτάσεως 10.079,03 τετραγωνικών μέτρων στην ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....». Το τίμημα ορίστηκε στις 1.500.000,00 ευρώ, και η αγοράστρια υποσχέθηκε να καταβάλλει και να εξοφλήσει ολόκληρο το ποσό στον πωλητή και εκείνος δέχθηκε να το λάβει άτοκα, και σε περίπτωση υπερημερίας με το νόμιμο τόκο, μέχρι τις 30 Μαρτίου του έτους 2007, από προϊόν δανείου που είχε εγκριθεί για την αγοράστρια από την Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις Ν.Δ 118/1973 (ΦΕΚ.-202 Α' όπως κυρώθηκε και ισχύει με τον Ν.2961/2001 ΦΕΚ 266 Α '/22-11-2001 (Κωδικοποίηση της φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και κερδών από λαχεία) ο νόμος δίνει τη δυνατότητα στις προσφεύγουσες να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι το εν λόγω ποσό αναλώθηκε, ωστόσο κατά τον έλεγχο δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο και γίνεται μια γενική αναφορά στο ότι «αυτό προφανώς είχε αναλωθεί από αυτόν (κληρονομούμενο)». Επίσης ο έλεγχος αναφέρει ότι σε όλες τις υπόλοιπες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009 (χρήση 2008), 2010 (χρήση 2009), 2011(χρήση 2010) και 2012 (χρήση 2011, το οποίο είναι και το έτος θανάτου), από τον κληρονομούμενο δεν έχουν δηλωθεί καθόλου ποσά δαπανών.

Οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Ουδέποτε κλήθηκαν νομότυπα αναφορικά με οποιαδήποτε διαδικαστική ή έστω προπαρασκευαστική πράξη που προβλέπεται από το Νόμο για την έκδοση του επιδικίου Σημειώματος διαπιστώσεων Ελέγχου. Ακόμη και η επίδοση του εν λόγω Σημειώματος και των προαναφερθέντων διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου κληρονομίας δεν εχώρησε νομίμως, αφού έγινε προς τον φορολογικό τους εκπρόσωπο, που όμως δεν είναι κατά νόμο δεκτικός παραλαβής των συγκεκριμένων πράξεων της Υπηρεσίας, άλλως δεν μπορεί να λογιστεί επιφέρουσα συνέπειες η επίδοση προς αυτόν.

2)Τα επίμαχα σημειώματα εκδόθηκαν παντελώς αναιτιολόγητα και κατά παραβίαση του νόμου και θεμελιωδών αρχών του διοικητικού δικαίου, όπως εκείνων της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας, της αντικειμενικότητας και της ίσης μεταχείρισης. Δεν είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικής πράξεως με βάση στοιχεία τα οποία ήταν εν γνώσει της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, ακόμη και αν ήθελε υποτεθεί ότι αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη ή δεν είχαν εκτιμηθεί δεόντως κατά την έκδοση της πράξεως αυτής.

3)στην προκείμενη περίπτωση και οι πληττόμενες πράξεις περιέχουν την ίδια πλημμέλεια. Κανένα από τα στοιχεία που αναφέρουν δεν πληροί την αναγκαία νόμιμη προϋπόθεση του «προδήλου της καταστρατήγησης» της υιοθεσίας, καθώς ο θάνατος του υιοθετήσαντος συνέβη 17 μήνες μετά την

υιοθεσία, εξ αιτίας ασθένειας (καρκίνος παγκρέατος) που εκδηλώθηκε και διαπιστώθηκε στις 13/8/2011, ήτοι 13 μήνες μετά την υιοθεσία και οδήγησε στον θάνατο (βλ. το προσκομιζόμενο «εξιτήριο» με ημερομηνία 20/12/2011 του Γεν. Νοσοκομείου «.....») τον υιοθετήσαντα 4 μήνες αργότερα, ως ανίατη και ταχύτατη εξελισσόμενη ασθένεια, κατά τα κοινά τοις πάσι και κατά τον ιατρικό του φάκελο της υπόθεσης, τον οποίο ασφαλώς και επισκόπησε η Φορολογική Αρχή, παραλείποντας να αναφερθεί με συγκεκριμένο τρόπο στις διαπιστώσεις και τα ιατρικά πορίσματα και αναφορές που περιέχονται σ' αυτόν.

4) Η συνδρομή των προϋποθέσεων της υιοθεσίας κρίθηκε και εκτιμήθηκε από το Δικαστήριο, το οποίο έκρινε ΝΟΜΙΜΗ και ΒΑΣΙΜΗ και επέτρεψε την υιοθεσία από τον θείο των προσφευγουσών Κρίθηκε, δηλαδή, και το ότι είναι στενοί συγγενείς με τον υιοθετήσαντα και ότι υπάρχουν όλες οι προϋποθέσεις για να γίνει η υιοθεσία, όπως μάλιστα αναλυτικά αναφέρεται στην ίδια την δικαστική απόφαση, όπου παρατίθενται και όλα τα πιστοποιητικά και επίσημα έγγραφα που τις αποδεικνύουν. Εξάλλου, η δικαστική απόφαση, ως προς τις διαπλαστικές της ενέργειες, ισχύει έναντι πάντων και δεσμεύει όλους («erga omnes»).

5) για την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 29 του ν.2961/2001 ο νόμος απαιτεί η σκοπιμότητα καταστρατήγησης του φορολογικού νόμου, που τάχα επιχειρείται με την υιοθεσία, να είναι «πρόδηλος», δηλ. προφανής, καταφανής, ολοφάνερη και σαφής. Απλή εικασία δεν αρκεί για να μη εφαρμοστεί η εκ της υιοθεσίας συγγένεια –ΣτΕ 1134/2010 και ΣτΕ 2694/2006-. Η Διοίκηση έχει το βάρος, όχι μόνο να αποδείξει, αλλά και να αιτιολογήσει ήδη τη συνδρομή της εξαίρεσης. Διαφορετικά, διαπράττεται παράβαση καθήκοντος και συντρέχει περίπτωση αποζημίωσης του διοικούμενου από το Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 105επ. του ΕισΝΑΚ.

6) Η Φορολογική Αρχή, θεωρεί εσφαλμένα και αντίθετα από το Νόμο, ήτοι κατά παραβίαση των σχετικών διατάξεων του νόμου, ότι το ποσό του τιμήματος της πώλησης που είχε πραγματοποιήσει ο κληρονομούμενος εντός της τελευταίας πενταετίας προ του θανάτου του αποτελεί στοιχείο της κληρονομίας, το οποίο τάχα παρέλειψαν να δηλώσουν ως τέτοιο. Η μεταφορά του ποσού του (υπολοίπου του) τιμήματος της επίμαχης πώλησης στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που κατά τα ανωτέρω και ασφαλώς με αναντίρρητο τρόπο αποδεικνυόμενα από τα στοιχεία του σχετικού φακέλου προκύπτει, αφ' εαυτής αποδεικνύει την «ανάλωση» του ποσού αυτού, το οποίο ΔΕΝ υπήρχε ως τέτοιο, δηλαδή υποστατό, υπαρκτό στοιχείο, περιουσία, χρήμα σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό ή στο «σεντούκι» του θετού πατέρα τους Είχε ήδη αλλάξει «υπόσταση», είχε καταστεί –και μάλιστα με ενέργεια του ίδιου του κληρονομούμενου- χρηματική κατάθεση σε κοινό λογαριασμό που περιείχε και τον όρο του άρθρου 2 παραγρ. 2 του Ν. 5638/1932 με συνδικαιούχους – και- τις προσφεύγουσες, δηλαδή ποσό που ΔΕΝ λογίζεται ως στοιχείο της κληρονομίας του. Ο Κληρονομούμενος είχε αναλώσει το ποσό των 1.500.000 ευρώ που αναφέρεται στις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομίας, καθόσον σε 24ωρη καθημερινή βάση χρησιμοποιούσε θεραπευαίνιδα-οικιακή βοηθό, την κ., κάτοικο, στην οποία κατέβαλε ποσό 3.000 ευρώ μηνιαίως. Η εν λόγω, που ήταν

θεραπαινίδα, υπηρέτρια, μαγείρισσα, κοιμόταν στην οικία του και αμειβόταν πλουσιοπάροχα από τον ίδιο, τον οποίο συνόδευε και σε όλες τις εμφανίσεις του στις πολύμορφες, πολυποίκιλες και συχνότατες, σχεδόν καθημερινές, εξόδους και κοινωνικές εμφανίσεις του.

7) Οποιαδήποτε αξίωση, ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΗ –ΤΑΧΑ- αληθής, του Ελληνικού Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή. Όπως, δε, έχει νομολογηθεί, διακοπή της παραγραφής δεν επέρχεται από την έκδοση της εντολής ελέγχου, αλλά από τη γνωστοποίησή της και τέτοια δεν έλαβε χώρα, πολλώ μάλλον δεν έλαβε χώρα παραδεκτώς και συννόμως, προς οιαδήποτε από αυτές.

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

«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) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, με την Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1283/2013 «Ορισμός Φορολογικού εκπροσώπου, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζονται τα εξής:

«1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο.

2. Το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος, ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

3. Τα πρόσωπα της παρ.1 της παρούσας ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της σχετικής για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωσης, συνυποβάλλοντας υποχρεωτικά το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του.

4. Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας.

5. Όταν οι παραπάνω δηλώσεις, δεν υποβάλλονται από το φορολογούμενο αλλά από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται και σχετική προς τούτο εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη.

Επίσης, με τις ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας.

6. Φορολογικός εκπρόσωπος που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της συγκεκριμένης εκπροσώπησης, υποβάλλει στην περίπτωση αυτή και μόνο, στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» όταν ο φορολογούμενος, δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του.

7. Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση, το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.

Άρθρο 2

Η Απόφαση αυτή ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014».

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 της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: 3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για

ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.».

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. ...**

3. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄				
Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄				
Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄				
Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

...».

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 ψιλής 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 καταστρατήγηση 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 τεκνοποιίας 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 αναιρεσείουσας. 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 ενόψη 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 σχετικά 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, με στα άρθρα 76 και 77 του ν.2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 76 Αρχικές πράξεις

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη την έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία που συγκεντρώνονται, εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου που βαρύνει τον υπόχρεο επιπλέον αυτού που προκύπτει από τη δήλωση και του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 75.

Άρθρο 77 Μερικές και συμπληρωματικές πράξεις

2. Έκδοση συμπληρωματικής πράξης επιτρέπεται:

- α) αν μετά την έκδοση της αρχικής πράξης διαπιστώθηκε η ύπαρξη στοιχείων που δεν περιλήφθηκαν σ αυτήν,
- β) αν εκδόθηκε μερική πράξη, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1,
- γ) αν η αίτηση για έκπτωση χρεών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 21 ή η δήλωση του άρθρου 71 υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της αρχικής πράξης,
- δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τιμωρήθηκε πειθαρχικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ της παραγράφου 3 του άρθρου 102.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

Επειδή, με τα άρθρα 62 και 102 του ν.2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«άρθρο 62

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και

β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων...

άρθρο 102

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσο στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι ουδέποτε κλήθηκαν νομότυπα αναφορικά με οποιαδήποτε διαδικαστική ή έστω προπαρασκευαστική πράξη που προβλέπεται από το Νόμο για την έκδοση του υπό κρίση Σημειώματος διαπιστώσεων Ελέγχου και ότι η επίδοση του εν λόγω Σημειώματος και των διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου κληρονομίας δεν εχώρησε νομίμως, αφού έγινε προς τον φορολογικό τους εκπρόσωπο.

Ωστόσο ως προς τα δηλωθέντα στοιχεία των προσφευγουσών και τις πραγματοποιηθείσες κοινοποιήσεις από τον έλεγχο διαπιστώνονται τα εξής:

Α) από το Υποσύστημα Μητρώου στο taxis προκύπτει ότι οι προσφεύγουσες είναι κάτοικοι εξωτερικού και συγκεκριμένα έχουν δηλωθεί από την πλευρά τους τα εξής στοιχεία:

-Η εκ των κληρονόμων με Α.Φ.Μ., δηλώνει κάτοικος με ορισθέντα φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον δικηγόρο με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού στα

-Η εκ των κληρονόμων με Α.Φ.Μ., δηλώνει κάτοικος Ηνωμένων πολιτειών Αμερικής με ορισθέντα φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον δικηγόρο με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού στα

.....

-Η εκ των κληρονόμων με Α.Φ.Μ., δηλώνει κάτοικος με ορισθέντα φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον δικηγόρο με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού στα

Β)Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι οι προσφεύγουσες εκπροσωπούνται στις φορολογικές τους υποθέσεις και τα διοικητικά δικαστήρια, από τον κ^ο δυνάμει του/2015 πληρεξουσίου Συμ/φου

Γ)Από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι σε κάθε στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στις κληρονόμους μέσω του φορολογικού τους εκπροσώπου κο τα προβλεπόμενα από το νόμο και συγκεκριμένα οι εκδοθείσες εντολές ελέγχου, οι γνωστοποιήσεις για τη δυνατότητα υποβολής δηλώσεων, τα αιτήματα για παροχή πληροφοριών σύμφωνα με το άρθρο 14 Ν-4174/2013 καθώς και τα Σημειώματα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 Ν.4174/2013.

Δ)οι προσφεύγουσες έλαβαν γνώση των κοινοποιηθέντων εγγράφων και αφενός παρείχαν πληροφορίες που τους ζητήθηκε από τον έλεγχο και άσκησαν επίσης εμπροθέσμως το δικαίωμα υποβολής έγγραφων αντιρρήσεων κατά τον έλεγχο καθώς επίσης άσκησαν εμπροθέσμως και το δικαίωμα υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι όλες οι κοινοποιήσεις προς τις προσφεύγουσες-κατοίκους εξωτερικού, έγιναν στον φορολογικό τους εκπρόσωπο, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη νομότυπης και εσφαλμένης κοινοποίησης στον φορολογικό εκπρόσωπο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που υφίσταται οποιαδήποτε αλλαγή στα στοιχεία του μητρώου τους οι προσφεύγουσες όφειλαν να το δηλώσουν στη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.3^α ν.4174/2013 όπου προβλέπεται ότι «Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.»

Επειδή περαιτέρω οι προσφεύγουσες ως προς την ουσία των πράξεων προβάλλουν τα παρακάτω:

α)επικαλούμενες το άρθρο 77 του ν.2961/2001 ισχυρίζονται ότι δεν είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικής πράξεως με βάση στοιχεία τα οποία ήταν εν γνώσει της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως,

β)δεν πληρείται η αναγκαία νόμιμη προϋπόθεση του «προδήλου της καταστρατήγησης της υιοθεσίας, καθώς ο θάνατος του υιοθετήσαντος συνέβη 17 μήνες μετά την υιοθεσία, εξ αιτίας ασθένειας (καρκίνος παγκρέατος) που εκδηλώθηκε και διαπιστώθηκε στις 13/8/2011, ήτοι 13 μήνες μετά την υιοθεσία και οδήγησε στον θάνατο (βλ. το προσκομιζόμενο «εξιτήριο» με ημερομηνία 20/12/2011 του

Γεν. Νοσοκομείου «.....») τον υιοθετήσαντα 4 μήνες αργότερα, ως ανίατη και ταχύτατη εξελισσόμενη ασθένεια. Η Διοίκηση έχει το βάρος, όχι μόνο να αποδείξει, αλλά και να αιτιολογήσει τη συνδρομή της καταστρατήγησης. Η απλή εικασία δεν αρκεί για να μη εφαρμοστεί η εκ της υιοθεσίας συγγένεια ενώ επίσης αναφέρεται ότι η συνδρομή των προϋποθέσεων της υιοθεσίας κρίθηκε και εκτιμήθηκε από το Δικαστήριο, το οποίο έκρινε νόμιμη και βάσιμη και επέτρεψε την υιοθεσία από τον θείο των προσφευγουσών

γ) Η Φορολογική Αρχή, θεωρεί εσφαλμένα και αντίθετα από το Νόμο, ότι το ποσό του τιμήματος της πώλησης που είχε πραγματοποιήσει ο κληρονομούμενος εντός της τελευταίας πενταετίας προ του θανάτου του αποτελεί στοιχείο της κληρονομιάς, καθώς ο κληρονομούμενος είχε αναλώσει το ποσό των 1.500.000 ευρώ, διότι σε 24ωρη καθημερινή βάση χρησιμοποιούσε θεραπευαίνιδα-οικιακή βοηθό, την κ., κάτοικο, στην οποία κατέβαλε ποσό 3.000 ευρώ μηνιαίως.

δ) Οποιαδήποτε αξίωση, του Ελληνικού Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου αναφέρονται αντιστοίχως τα εξής:

α) Η διάταξη του άρθρου 77 του ν.2961/2001 την οποία και επικαλούνται οι προσφεύγουσες, αναφέρεται στην έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, νοούμενης ως αρχικής εκείνης του άρθρου 76 κώδικα (πράξη που εκδίδεται από τη φορολογική αρχή αφού λάβει υπόψη την έκθεση ελέγχου του αρμοδίου οργάνου). Στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού που εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου λόγω διαπίστωσης ανακρίβειας στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς εκ μέρους των κληρονόμων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη νόμιμης έκδοσης συμπληρωματικής πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

β) ως προς τον ισχυρισμό της υιοθεσίας, τονίζεται ότι από τον γενόμενο έλεγχο δεν αμφισβητήθηκε ούτε η εγκυρότητα ούτε η νομιμότητα της υιοθεσίας, η οποία προφανώς ως νόμιμη, ισχύει έναντι όλων και παράγει τα αποτελέσματά της γι' αυτό εξάλλου δεν αποκλείονται από την κληρονομική διαδοχή τα τέκνα της ανεψιάς. Εν προκειμένω κρίνεται αποκλειστικά εάν λόγω της γενόμενης υιοθεσίας υφίσταται θέμα καταστρατήγησης ως προς τον φόρο κληρονομιάς.

Ειδικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς την τεκμηρίωση της καταστρατήγησης αναφέρονται τα εξής:

«Στην υπό κρίση περίπτωση, οι υιοθετηθείσες και κληρονόμοι, η μεν πρώτη (.....) ήταν ανιψιά του θανόντος, κόρη της αποβιώσας στις 16-04-1999 αδερφής του και οι άλλες δύο (..... και) ήταν τέκνα αυτής και μικρανεψιές του θανόντος.

Με την υπ' αριθμ. /2010 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, υιοθετήθηκαν και οι τρεις, ως τέκνα του κληρονομούμενου, και λόγω της υιοθεσίας, μετά τον θάνατό του, υπήχθησαν στο ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 29 παρ.2 του Ν. 2961/2001 για την Α'

κατηγορία σε σχέση με την Β' και την Γ' κατηγορία, απεναντίας, αν χωρούσε εξ αδιαθέτου διαδοχή, χωρίς να έχει προηγηθεί η υιοθεσία, μοναδική κληρονόμος του θανόντος θα ήταν η κόρη της αδερφής του και ανιψιά του (.....), η οποία θα κατατασσόταν στην Β' κατηγορία του άρθρου 29 παρ. 2 του Ν.2961/2001 ενώ αν ο θανών κατέλειπε διαθήκη και με αυτήν άφηνε κληρονόμους την ανιψιά του και τις μικρανειψίες του, χωρίς να έχει προηγηθεί η υιοθεσία, η μεν ανιψιά του (.....) θα κατατασσόταν, όπως και στην ανωτέρω περίπτωση, στην Β' κατηγορία του άρθρου 29 παρ. 2 του Ν.2961/2001, οι δε μικρανειψίες του (..... και) θα κατατάσσονταν στην Γ' κατηγορία του ίδιου άρθρου.

Από την στιγμή όμως που ο θανών υιοθέτησε την ανιψιά του και τις κόρες της-μικρανειψίες του, πέτυχε να φορολογηθούν μετά τον θάνατό του ως τέκνα του, και να υπαχθούν στην Α' κατηγορία του άρθρου 29 παρ. 2 του Ν.2961/2001 και συνεπώς να πετύχουν επιεικέστερη φορολογική αντιμετώπιση.

Η εν λόγω υιοθεσία εμφανίζεται λοιπόν με λειτουργίες και επιδιώξεις περισσότερο χρησιμοθηρικές παρά αλτρουιστικές, με σκοπό την αποφυγή της βαρύτερης φορολόγησης που θα συνεπαγόταν η κληρονομική διαδοχή, αν δεν είχε μεσολαβήσει η υιοθεσία, καθώς η ρύθμιση του κληρονομικού δικαιώματος θα μπορούσε να επιτευχθεί με άλλα προβλεπόμενα από το δίκαιο μέσα, όπως π.χ. μέσω διαθήκης.

Πιο συγκεκριμένα, ουδόλως αποδεικνύεται από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στην διάθεσή του ότι η συγκεκριμένη υιοθεσία έλαβε χώρα λόγω των στενών οικογενειακών δεσμών που είχαν αναπτυχθεί μεταξύ του υιοθετούντος-θανόντος-κληρονομούμενου και των υιοθετηθέντων ελεγχόμενων-κληρονόμων του.

Αναλυτικότερα, από τα συστήματα της Υπηρεσίας μας και ειδικότερα από το υποσύστημα του μητρώου του TAXIS, διαπιστώθηκε πως:

-η (ανηψιά) δηλώνει ως χώρα κατοικίας την Αλβανία και προέβη στην υπ αριθμ./2011 δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ.

-η (μικρανειψιά) δηλώνει ως χώρα κατοικίας την Αλβανία και προέβη στην υπ αριθμ./2011 δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ.,

-η (μικρανειψιά) δηλώνει ως χώρα κατοικίας τις Η.Π.Α. και προέβη στην υπ αριθμ...../2011 δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ.

Από την παραπάνω διαπίστωση προκύπτει με σαφήνεια:

πρώτον, ότι και οι τρεις ελεγχόμενες δηλώνουν ως χώρα διαμονής το εξωτερικό

Επιπλέον, από την σελίδα 1 του υπ. Αριθμ./2011 πληρεξουσίου που κατέθεσαν οι κληρονόμοι και ελεγχόμενες στην Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, προκειμένου να γίνουν όλες οι απαραίτητες ενέργειες για την αποδοχή της κληρονομίας του θανόντος, προκύπτει με σαφήνεια πως η η δηλώνει πως είναι κάτοικος Νέας Υόρκης Η.Π.Α., και η η δηλώνει πως είναι κάτοικος Ιταλίας. Τέλος, από τα υπ. Αριθμ./2010 πρακτικά συνεδρίασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, που έλαβε χώρα στις 21-07-2010, η μάρτυρας των αιτούντων (κληρονομούμενου και κληρονόμων),, κατέθεσε πως ο θανών είχε ισχυρούς δεσμούς με την ανιψιά του,, με την οποία ζούσε μαζί και η οποία τον περιποιόταν. Ουδεμία αναφορά γίνεται στην σχέση που διατηρούσε ο θανών

η με τις μικρανεψιές του, κόρες της ανιψιάς του (η και η), οι οποίες, όπως αποδείχθηκε και από τα ανωτέρω, ζούσαν στο εξωτερικό και καμία επαφή δεν είχαν με τον θανόντα. Το συμπέρασμα λοιπόν που εξάγεται με βεβαιότητα από τα προαναφερθέντα, είναι πως ο θανών ουδεμία σχέση οικειότητας, στοργής και αγάπης είχε αναπτύξει με τις μικρανεψιές του, οι οποίες ζούσαν στο εξωτερικό, και οι οποίες ουδεμία βοήθεια μπορούσαν να του προσφέρουν, και πως ο ίδιος διατηρούσε σχέσεις οικειότητας μόνο με την ανιψιά του. Συνεπώς, η υιοθεσία έλαβε χώρα με μοναδικό σκοπό να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 και οι ελεγχόμενες να επιτύχουν επιεικέστερης φορολογικής αντιμετώπισης ως τέκνα του θανόντος, και όχι για να επισφραγιστεί η σχέση αγάπης και στοργής που είχε δημιουργηθεί μεταξύ υιοθετούντος κληρονομούμενου και υιοθετούμενων-κληρονόμων. Ο θανών θα είχε επιλέξει να υιοθετήσει σαν τέκνο του μόνο την ανιψιά του (η) και δεν θα επεδίωκε να υιοθετήσει και τα τέκνα αυτής και μικρανεψιές του, αν δεν είχε ως σκοπό να καταστρατηγήσει την φορολογική νομοθεσία και να μεταβιβάσει την περιουσία του στις ελεγχόμενες κληρονόμους του με μόνη την κληρονομική διαδοχή (χωρίς την ανάγκη περαιτέρω μελλοντικών μεταβιβάσεων και φορολόγησης μεταγενέστερων δωρεών ή γονικών παροχών).

Επιπλέον, σύμφωνα με την νομολογία, η καταστρατήγηση της διάταξης του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 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 υιοθετήσαντος και υιοθετηθέντος. Από την διατύπωση αυτή, προκύπτει ότι η νομολογία δίνει κατευθυντήρια γραμμή στην φορολογική διοίκηση για την αντιμετώπιση τέτοιου είδους καταχρηστικών συμπεριφορών από την πλευρά των φορολογούμενων και προβαίνει σε μια ενδεικτική (και όχι εξαντλητική) απαρίθμηση καταχρηστικών συμπεριφορών. Καταλείπει λοιπόν στην ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης να κρίνει μια συμπεριφορά ως καταχρηστική, ακόμα και αν δεν πληρούται κάποια από τις δύο ενδεικτικές περιπτώσεις που αναφέρονται.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διαπιστώνει πως ο θανών την στιγμή της υιοθεσίας, ήτοι το έτος 2010, γνώριζε ότι ήταν άρρωστος και ότι πλησίαζε η ώρα του θανάτου του. Για αυτό τον λόγο,πίστευσε την υιοθεσία των ελεγχόμενων και κληρονόμων του, προκειμένου να προλάβει τον επερχόμενο θάνατο του. **Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα πρακτικά της υπ' αριθμ./2010 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (συνεδρίαση της 21-07-2010), η μάρτυρας των υιοθετούμενων, η βεβαιώνει μεταξύ άλλως πως «η υιοθεσία γίνεται τώρα, γιατί έχει προβλήματα σοβαρά στην υγεία του και έχει ανάγκη περιποίησης,».... Ουδόλως στην βεβαίωση του μάρτυρα αναφέρεται πως η υιοθεσία λαμβάνει χώρα για λόγους άλλους πέραν την εύθραυστης υγείας του θανόντος. Η επιθυμία του θανόντος να επισπευσθεί όσο το δυνατόν περισσότερο η διαδικασία της υιοθεσίας, προκειμένου να προλάβει τον πολύ πιθανό, σε σύντομο χρονικό διάστημα, θάνατό του αποδεικνύεται μάλιστα και από το γεγονός πως σύμφωνα με την υπ αριθμ./2010 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ιωαννίνων (σελίδα 1), οι αιτούντες ζήτησαν να γίνει δεκτή η από 01.07.2010**

και με αριθμό κατάθεσης/2010 αίτησή τους, η οποία κρίθηκε κατεπείγουσα, δυνάμει της υπ αριθμ. /2010 πράξης του Προέδρου Πρωτοδικών. Συνεπώς, βάσει όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα πως πληρούται η μια εκ των δύο προϋποθέσεων που θέτει η νομολογία σχετικά με την καταστρατήγηση του νόμου και που αφορά την γνώση του προσώπου που υιοθετεί ότι είναι άρρωστο και ότι επίκειται σύντομα ο θάνατός του....

Ο έλεγχος όμως κρίνει πως ακόμα και αν κάποιος δεχθεί ότι δεν πληρούται αυτή η προϋπόθεση περί γνώσης της ασθενείας του προσώπου που υιοθετεί (εν προκειμένω του), η καταστρατήγηση του νόμου συνεχίζει να υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση, γεγονός που αποδεικνύεται από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και ιδίως από το γεγονός ότι η υιοθεσία δεν έγινε για λόγους ύπαρξης στενών ψυχικών δεσμών με τις ελεγχόμενες κληρονόμους (αφού αυτοί οι ψυχικοί δεσμοί δεν υπήρχαν) αλλά για λόγους χρησιμοθηρικούς και αποφυγής της βαρύτερης φορολόγησης. Συνεπώς, ο παρών έλεγχος θα προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο με βάση τη συγγενική σχέση που είχαν οι κληρονόμοι με τον κληρονομούμενο, πριν την υιοθεσία, και συγκεκριμένα: για την ως τέκνο αδελφής (κατηγορία Β') για την ως μικρανηψιά (κατηγορία Γ') για την ως μικρανηψιά (κατηγορία Γ')».

Από την παράθεση των ανωτέρω σε κάθε περίπτωση τεκμηριώνεται ασφαλώς από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής ότι η περίπτωση της υιοθεσίας (η οποία έγινε σε χρόνο που ο υιοθετών είχε σοβαρά προβλήματα υγείας), σε σύγκριση με τις άλλες περιπτώσεις (εξ' αδιαθέτου διαδοχή πριν την υιοθεσία, διαθήκη) επιφέρει ως προς τον φόρο κληρονομιάς ελαφρύτερη φορολογική επιβάρυνση για τις προσφεύγουσες.

Με την με αριθμ...../2010 Δικαστική Απόφαση υιοθεσίας ως προς τον αποβιώσαντα και τις προσφεύγουσες αναφέρονται επίσης τα εξής:

«Ο πρώτος αιτών, ελληνικής ιθαγένειας έχει γεννηθεί στις 25.12.1927 άγει δηλαδή το 83^ο έτος της ηλικίας του και είναι χήρος καθώς η σύζυγος Με την οποία δεν απέκτησαν τέκνα απεβίωσε στις 23.04.1977...

Η δεύτερη αιτούσα υποψήφια προς υιοθεσία αλβανικής ιθαγένειας γεννήθηκε στις 02.09.1975 στην Αλβανία και τυγχάνει μικρανηψιά του πρώτου αιτούντος... είναι δε σύζυγος σε νόμιμο γάμο του διαμένοντος στην Ιταλία.....

Η τρίτη αιτούσα υποψήφια προς υιοθεσία αλβανικής ιθαγένειας γεννήθηκε στις 10.06.1972 στην Αλβανία και τυγχάνει μικρανηψιά του πρώτου αιτούντος... είναι δε σύζυγος σε νόμιμο γάμο του.... διαμένοντος στην Νέα Υόρκη...

Η τέταρτη αιτούσα υποψήφια προς υιοθεσία αλβανικής ιθαγένειας γεννήθηκε στις 29.11.1949 στην Αλβανία και τυγχάνει ανηψιά του πρώτου αιτούντος...

Περαιτέρω αποδεικνύεται πως ο πρώτος αιτών ο οποίος ...άγει το 83^ο έτος και δεν έχει αποκτήσει τέκνα από τον γάμο του με την αποβιώσασα σύζυγό του, όπως εκτέθηκε δεν έχει άλλους πλησιέστερους συγγενείς πλην των τριών αιτουσών, καθώς τόσο οι γονείς του όσο και τα αδέρφια του έχουν προ πολλού αποβιώσει έχει δε περιβάλλει από ετών τις υποψήφιες προς υιοθεσία-ανεψιές του με πατρική στοργή. Κατοικεί μόνιμα στα Ιωάννινα σε ιδιόκτητη οικία και διαθέτει εισοδήματα και μεγάλη ακίνητη

περιουσία. Η τέταρτη εκ των αιτούντων διαμένει στην κατοικία του τελευταίου παρέχοντάς του την προσήκουσα φροντίδα, ενόψει και της ηλικίας του, η δε δεύτερη και Τρίτη από τις αιτούσες τον επισκέπτονται συχνά κατά την διάρκεια του έτους παρέχοντας του ηθική και ψυχική θάλπωρή, στοργή και αγάπη. Επομένως μεταξύ του πρώτου αιτούντα και των λοιπών αιτουσών έχουν αναπτυχθεί από ετών σχέσεις πατέρα και θυγατέρων...

Ο πρώτος αιτών είναι εξάλλου ικανός προς δικαιοπραξία...υπάρχει διαφορά ηλικίας που υπερβαίνει κατά πολύ τα 18 έτη (1582ΑΚ) ενώ μεταξύ αυτού και της τέταρτης αιτούσας υπάρχει μεν διαφορά ηλικίας δέκα επτά ετών, πλην όμως συντρέχει στην τελευταία περίπτωση σπουδαίος λόγος για την τέλεση της υιοθεσίας παρά την ανωτέρω μικρή απόκλιση από το ελάχιστο όριο των δέκα οκτώ ετών που ισχύει για την υιοθεσία ενηλίκου γενικότερα (1582ΑΚ) αφού ο υιοθετών ενόψει και της προχωρημένης ηλικίας του (83 ετών) έχει επιτακτική ανάγκη περιθάλψεως. Εξ ετέρου με την τέλεση της υιοθεσίας ασφαλώς εξυπηρετείται και το συμφέρον της εν λόγω υιοθετούμενης (τέταρτης αιτούσας)....».

Από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι ενώ ο προσφεύγων από ετών διατηρούσε στενές σχέσεις και σχέσεις πατρικής στοργής με τις προσφεύγουσες, ωστόσο η υιοθεσία πραγματοποιήθηκε σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο, κατά τον οποίο ο αποβιώσας ήταν προχωρημένης ηλικίας και είχε σοβαρά προβλήματα υγείας και μάλιστα μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα επήλθε ο θάνατός του.

Λαμβάνοντας υπόψη:

-τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.2961/2001, όσα έχουν γίνει δεκτά από την νομολογία, και τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης, από το πλαίσιο των οποίων, παρέχεται στην φορολογική διοίκηση η δυνατότητα να εξετάζει, να κρίνει και να εξαιρεί πράξεις ως καταχρηστικές από την πλευρά των φορολογούμενων που έχουν ως αποτέλεσμα την καταστρατήγηση των σχετικών των διατάξεων του φόρου κληρονομιάς και τον σημαντικό περιορισμό του αναλογούντος φόρου,

-το γεγονός ότι στην προκειμένη περίπτωση η υιοθεσία περιορίζει σημαντικά την φορολογική υποχρέωση (διαφορά στον φορολογικό συντελεστή ανάλογα την συγγένεια-βλέπε ανωτέρω πίνακες όπως και διαφορά μεταξύ φόρου που δηλώθηκε από τις προσφεύγουσες και αναλογούντος φόρου στους παρακάτω πίνακες),

			
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ 1/3 ΕΞ ΑΔΙΑΘΕΤΟΥ	1.492.439,40	1.492.439,40	1.492.439,40
Αναλογών φόρος	261.987,88	561.875,76	561.875,76
Φόρος δήλωσης	55.743,67	55.743,67	55.743,67

-ότι η υιοθεσία εκχώρησε κατόπιν αίτησης (η οποία κρίθηκε και κατεπείγουσα) από έναν οικονομικά επιφανή άνθρωπο με σημαντική περιουσία, σε χρόνο που ο ίδιος ήταν προχωρημένης ηλικίας με σοβαρά θέματα υγείας (ως αναφέρεται στην δικαστική απόφαση είχε επιτακτική ανάγκη περιθάλψεως), και εν συνεχεία σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά από αυτή (υιοθεσία), επήλθε ο θάνατός του, δύναται αποκλειστικά από φορολογικής απόψεως, να συναχθεί ότι η γενόμενη κατά τον συγκεκριμένο χρόνο υιοθεσία πραγματοποιήθηκε για λόγους κληρονομικής διαδοχής με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης και την καταστρατήγηση έτσι των διατάξεων του άρθρου 29 του ν.2961/2001.

γ)σχετικά με το αδήλωτο τίμημα από την μεταβίβαση ακινήτου με το υπ' αριθμ./2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου-....., ποσού 1.500.000,00 ευρώ, για το οποίο η αγοράστρια υποσχέθηκε ότι θα το καταβάλλει και θα το εξοφλήσει ολόκληρο στον πωλητή (κληρονομούμενο) και εκείνος δέχθηκε να το λάβει άτοκα, και σε περίπτωση υπερημερίας με το νόμιμο τόκο, μέχρι τις 30 Μαρτίου του έτους 2007, από προϊόν δανείου που είχε εγκριθεί για την αγοράστρια από την, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στην κληρονομιά καθότι αναλώθηκε από τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα αφενός αναφέρουν ότι το εν λόγω ποσό κατατέθηκε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι και οι ίδιες συνδικαιούχοι αφετέρου ότι αναλώθηκε από τον προσφεύγοντα διότι λόγω των σοβαρών προβλημάτων υγείας, σε 24ωρη καθημερινή βάση χρησιμοποιούσε θεραπευαίνιδα-οικιακή βοηθό, την κ., κάτοικο, στην οποία κατέβαλε ποσό 3.000 ευρώ μηνιαίως.

Ωστόσο αν και ο νόμος δίνει τη δυνατότητα στις προσφεύγουσες να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο την ανάλωση του ποσού, δεν προσκομίσθηκε από την πλευρά τους κανένα στοιχείο, αλλά αντίθετα, γίνεται μια γενικόλογη αναφορά σε μεταφορά του ποσού σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό, χωρίς να αναφέρεται ο συγκεκριμένος αριθμός λογαριασμού και αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό που τηρείται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.5638/1932 καταλαμβάνουν μόνο κοινούς λογαριασμούς που τηρούνται στην Ελλάδα, και μόνο στην περίπτωση αυτή τυγχάνουν εφαρμογής τα αναφερόμενα από τις προσφεύγουσες. Επιπλέον, και ο ισχυρισμός τους περί ανάλωσης του ποσού από τον ίδιο τον κληρονομούμενο, όσο αυτός ήταν εν ζωή, πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος καθώς όπως προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) δηλώθηκε ως ποσό που προήλθε από διάθεση περιουσιακού στοιχείου το ποσό των 1.500.000,00 ευρώ αλλά δεν δηλώθηκε κανένα ποσό είτε για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, είτε για αποπληρωμή δανείων, είτε για δωρεές, είτε τέλος για νοσήλεια σε νοσηλευτικά ιδρύματα. Ομοίως, σε όλες τις υπόλοιπες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009 (χρήση 2008), 2010 (χρήση 2009), 2011(χρήση 2010) και 2012 (χρήση 2011, το οποίο είναι και το έτος θανάτου), δεν έχουν δηλωθεί καθόλου ποσά δαπανών. Τέλος, ούτε η αναφερόμενη στην προσφυγή ως οικιακή βοηθός δήλωνε εισόδημα από παρασχεθείσες υπηρεσίες προς τον αποβιώσαντα αλλά μόνο ποσά από κύρια και επικουρική σύνταξη.

δ)σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής, σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 102 του Κώδικα (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας) σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή, και το δικαίωμα του Δημοσίου για τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων παραγράφεται εν προκειμένω στις 31/12/2022 (για τη δήλωση/2012) και 31/12/2023 (για τη δήλωση/2013), ενώ για την επιβολή του φόρου για τα αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία παραγράφεται στις 31/12/2027. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/07/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., , και , 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 **16.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των **1)** **συζ.** , με ΑΦΜ , **2)** **συζ.** , με ΑΦΜ , και **3)** **συζ.** , με ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

-Της αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ. /2011 – Αρ. Δηλώσεων /2012, /2013), Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του

-Της αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ. /2011 – Αρ. Δηλώσεων /2012, /2013), Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του

-Της αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ. /2011 – Αρ. Δηλώσεων /2012, /2013), Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγουσών - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος κληρονομιάς

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ 1/3 ΕΞ ΑΔΙΑΘΕΤΟΥ	1.492.439,40
Αναλογών φόρος	261.987,88
Φόρος δήλωσης	55.743,67
Διαφορά φόρου κληρονομιάς	206.244,21
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	222.063,15
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	428.307,36

(ως η με αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του, κληρονόμο την ΑΦΜ)

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ 1/3 ΕΞ ΑΔΙΑΘΕΤΟΥ	1.492.439,40
Αναλογών φόρος	561.875,76
Φόρος δήλωσης	55.743,67
Διαφορά φόρου κληρονομιάς	506.132,09
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	544.952,43
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.051.084,52

(ως η με αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του, κληρονόμο την ΑΦΜ)

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ ΜΕΡΙΔΑ 1/3 ΕΞ ΑΔΙΑΘΕΤΟΥ	1.492.439,40
Αναλογών φόρος	561.875,76
Φόρος δήλωσης	55.743,67
Διαφορά φόρου κληρονομιάς	506.132,09
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	544.952,43
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.051.084,52

(ως η με αριθμ...../2021 (Αρ. Φακ. Θ./2011 – Αρ. Δηλώσεων/2012,/2013), Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με Χρονολογία Φορολογίας 17/12/2011 και κληρονομούμενο τον του, κληρονόμο την ΑΦΜ)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Γ.ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.