



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα 22.05.2023
αριθμός απόφασης 1243

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με χρονολογία φορολογίας την καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησηςοικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔέγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με συμπληρωματικά στοιχεία φακέλου.

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

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

Με την με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθ. φακέλου Θ), με χρονολογία φορολογίας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010 οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς ποσού 144.518,17 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 72.259,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **216.777,25 ευρώ**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, για υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου, που απεβίωσε την 17.01.2017. Ο κληρονομούμενος με την υπ' αριθ. Δημόσια Διαθήκη της Συμβολαιογράφου που δημοσιεύτηκε με το με αριθ. πρακτικό του Ειρηνοδικείου Αθηνών κατέλειπε κληρονόμο την σύζυγό του και ήδη προσφεύγουσα,

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν αποδοχής της ως άνω κληρονομιάς, η προσφεύγουσα υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, την με αριθ. αρχική δήλωση και τις υπ' αριθ. και συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες δήλωσε την κληρονομιαία περιουσία, η αξία της οποίας ελέγχθηκε και προέκυψαν διαφορές μεταξύ δηλωθείσας αξίας και αξίας ελέγχου των κληρονομιαίων ακινήτων, και συγκεκριμένα σύμφωνα με τον πίνακα στις σελίδες 21 και 22 της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογητέα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Δηλωθείσα αξία	Αξία Ελέγχου
.....	1.590.512,06	1.590.512,06
.....	43.154,23	43.154,23
.....	6.212,68	6.212,68
.....	0,00	1.467.000,00
.....	-1.500,00	-1.500,00
.....	-26.530,86	-26.530,86
.....	53.017,07	53.017,07
.....	1.692.896,04	3.159.896,04
.....	-28.030,86	-28.030,86
Σύνολο κληρονομικής μερίδας	1.664.865,18	3.131.865,18

Κατόπιν των ανωτέρω το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 3.131.865,18 ευρώ, επί της οποίας προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

➤ Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή φόρου κληρονομιάς επί κινητών περιουσιακών στοιχείων, που τηρούνται στο εξωτερικό και ανήκουν σε αλλοδαπό, ο οποίος διαμένει στην αλλοδαπή για πάνω από 10 έτη. Εν προκειμένω ο κληρονομούμενος ήταν Γερμανός υπήκοος και τα προερχόμενα από την πώληση του ακινήτου μετρητά χρήματα τηρούνταν κατά τον χρόνο του θανάτου σε Τράπεζα του εξωτερικού (.....) και επομένως ήταν μη κείμενα στην Ελλάδα, το τίμημα από την πώληση του επίμαχου ακινήτου τυγχάνει σε κάθε περίπτωση εκτός πεδίου εφαρμογής του Ελληνικού φόρου κληρονομιάς και απαλλάσσεται από αυτόν. Εσφαλμένα, παράνομα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος επέβαλε φόρο κληρονομιάς αναφορικά με το ανωτέρω τίμημα, επικαλούμενος την παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.2961/2001. Αρχικά, αφ' ης στιγμής επρόκειτο για κινητή περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που ευρισκόταν στην αλλοδαπή, εξ ορισμού τυγχάνει εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την διάταξη της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.2961/2001 και συνακόλουθα δεν επιβάλλεται επ' αυτής φόρος κληρονομιάς. Η δε παράγραφος 3 του ως άνω άρθρου εισάγει τεκμήριο σχετικά με την ύπαρξη του τιμήματος από την πώληση ακινήτου στην κληρονομιά περιουσία και όχι τεκμήριο αναφορικά με το εάν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο θεωρείται κείμενο στην Ελλάδα ή όχι. Περαιτέρω, στη μείζονα σκέψη της υπ' αριθ. 163/1994 αποφάσεως του ΣΤΕ, επικράτησε η άποψη ότι η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 25§2 του Ν.Δ. 118/1973 εφαρμόζεται και για μετρητά χρήματα, που τηρούνται στο εξωτερικό, ακόμη και εάν προέρχονται από την πώληση ακινήτου στην Ελλάδα, η οποία έλαβε χώρα εντός πενταετίας προ του θανάτου. Ο έλεγχος παραπλανητικά και εσφαλμένα αναφέρει ότι δήθεν εκχώρησε καταβολή του τιμήματος πωλήσεως στην Ελλάδα, καθώς από τα τραπεζικά έγγραφα αποδείχθηκε ότι το εν λόγω τίμημα εμβάστηκε από τραπεζικό λογαριασμό της Κύπρου του αγοραστή σε τραπεζικό λογαριασμό του θανόντος στην Ελβετία. Ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος αλλοδαπής και για πάνω από 10 έτη ήταν δηλωμένος στο μητρώο της Ελληνικής Φορολογικής Αρχής ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

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 του ίδιου νόμου:

«ΑΡΘΡΟ 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε` της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στα ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.

β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.

γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα.

δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιοσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.

ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσής τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε 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. Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.

4. Δεν υποβάλλεται σε φόρο η αποζημίωση από ατύχημα, που καταβάλλεται στους νόμιμους δικαιούχους συνεπεία θανάτου του θύματος.»

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 25 του ίδιου ως άνω νόμου:

« Απαλλαγές από το φόρο

.... 2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

....

ε) Η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής. ...».

Επειδή η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 του ν.δ/τος 118/1973 (νυν ν.2961/2001) επιτρέπει την διά παντός νομίμου μέσου απόδειξη από τον κληρονόμο περί του ότι το τίμημα πωλήσεως ακινήτου από τον κληρονομηθέντα (η οποία έλαβε χώρα εντός της τελευταίας, προ του θανάτου του, πενταετίας) δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομία κατά το καθιερούμενο από την εν λόγω διάταξη τεκμήριο, συνάγεται ότι τούτο δύναται να αποδειχθεί όχι μόνον από έγγραφα αποδεικνύοντα αμέσως την ανάλωση του τιμήματος αλλά και από γεγονότα, από την εκτίμηση των οποίων, βάσει των κανόνων της λογικής και της κοινής πείρας, συνάγεται συμπέρασμα ότι το ποσό του τιμήματος ή μέρος αυτού αναλώθηκε και δεν περιλαμβάνεται στην κληρονομία. Ειδικότερα, με την ως άνω διάταξη, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή, όταν επιβάλλει φόρο κληρονομίας, φέρει το βάρος της αποδείξεως του ισχυρισμού της ότι τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος περιλαμβάνονται στην κληρονομία, ήτοι ανήκαν στον κληρονομούμενο κατά το χρόνο του θανάτου του, καθιερώνεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο, μεταξύ άλλων, περί του ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου εξακολουθούσε να υπάρχει και, συνεπώς, ανήκει στην κληρονομιαία περιουσία το τίμημα από την εκποίηση, από τον ίδιο, ακινήτων του, εάν ο κληρονομούμενος τα επώλησε εντός της τελευταίας πριν από τον θάνατό του πενταετίας.

Το τεκμήριο αυτό δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο μέσο από τον κληρονόμο, ο οποίος, και αν ακόμη το Δημόσιο αποδείξει την βάση του τεκμηρίου αυτού, όπως έχει υποχρέωση, ήτοι την εκποίηση από τον κληρονομούμενο ακινήτων που ανήκαν σ' αυτόν εντός της τελευταίας πριν από τον θάνατό του πενταετίας και την είσπραξη από τον ίδιο του αντιστοίχου τιμήματος, δύναται να αποδείξει ότι το εν λόγω τίμημα δεν υπήρχε στην κληρονομία κατά τον χρόνο

θανάτου του κληρονομούμενου. Έχει δε περαιτέρω κριθεί (ΣΤΕ 3992/1988) ότι το εκτεθέν μαχητό τεκμήριο καθιερώνεται αδιασπίκτως σε βάρος του κληρονόμου, χωρίς να προβλέπεται για την εφαρμογή του καμία διάκριση αναφορικά με την σχέση που συνδέει τον τελευταίο με τον κληρονομούμενο, με συνέπεια να μην ασκεί επιρροή το ζήτημα εάν η σχέση του κληρονόμου προς τον κληρονομηθέντα ήταν τέτοια, ώστε να του επιτρέπει να γνωρίζει πώς διέθεσε ο τελευταίος το τίμημα (ΣΤΕ 1108/2020).

Επειδή η απαλλακτική διάταξη της παρ.2 του άρθρου 25 του ν.δ.118/1973 (νυν ν.2961/2001) αφορά κάθε κινητή περιουσία του κληρονομούμενου που κατά τον χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς βρίσκεται στην αλλοδαπή, έστω και αν η περιουσία αυτή προέρχεται από την εκποίηση εντός πενταετίας προ του θανάτου του κληρονομούμενου ακινήτου ευρισκόμενου στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή ως προς την φορολόγηση του τιμήματος της εκποίησης η διάταξη της παρ.3 του άρθρου 3 του ν.δ.118/1973 (νυν ν.2961/2001), δοθέντος ότι αυτή εισάγει τεκμήριο μόνον ως προς το ποια στοιχεία περιλαμβάνονται στην κληρονομιαία περιουσία, γεγονός που δεν αποκλείει την απαλλαγή ορισμένων από τα στοιχεία αυτά βάσει απαλλακτικών του φόρου διατάξεων. (ΣΤΕ 163/1994).

Επειδή κατ' ορθή ερμηνεία των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος οι φορολογικές απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, αφού ακριβώς αποτελούν απόκλιση από την αρχή της συμμετοχής όλων στα δημόσια βάρη, κατά το λόγο των δυνάμεών τους.

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 το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο θανάτου κατοικούσε, όπου διατηρούσε ιδιόκτητη οικία την οποία απέκτησε το έτος 1987, δυνάμει του υπ' αριθ. αγοραπωλητηρίου συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Συγκεκριμένα η τελευταία εν ζωή κατοικία του κληρονομούμενου στο διαπιστώνεται στα κατωτέρω δημόσια έγγραφα, τα οποία εκδόθηκαν συνεπεία ενεργειών του ίδιου ή της προσφεύγουσας ως μοναδικής κληρονόμου του:

1. Την με αριθ. ασφαλείας Ληξιαρχική Πράξη Γάμου του Δήμου

2. Την με αριθ. ασφαλείας Ληξιαρχική Πράξη Θανάτου τουΠρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης του Ειρηνοδικείου
3. Την με αριθ. δημόσια διαθήκη του κληρονομούμενου.
4. Την αριθ. δήλωση αποδοχής κληρονομιάς.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου φόρου Κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δυνάμει έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, διενεργήθηκε έλεγχος στον με υπ' αριθ. φάκελο κληρονομιάς λόγω παραγραφής και ο έλεγχος προέβη, μεταξύ άλλων, στις κάτωθι ενέργειες:

➤ Απεστάλη αίτημα για χορήγηση αντιγράφου μερίδας από το Υποθηκοφυλακείο με το αριθ. πρωτ. έγγραφο. Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος με το αριθ. πρωτ. (αριθ. πρωτ. εισ.) έγγραφο του ανωτέρω Υποθηκοφυλακείου προέκυψε ότι τα ακίνητα ιδιοκτησίας του κληρονομούμενου είχαν πωληθεί: α) με το αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας οικοπέδου επιφάνειας 947,50 τ.μ. στη θέση της συμβολαιογράφου και β) με το αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας αγροτεμαχίου έκτασης 6.325,00 τ.μ. στη θέση της συμβολαιογράφου

Ο κληρονομούμενος με το αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της **συμβολαιογράφου** μεταβίβασε αγροτεμάχιο με ποσοστό κυριότητας 100% εξ' αδιαιρέτου, το οποίο βρίσκεται στη θέση, εκτός σχεδίου πόλεως, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμου Το τίμημα από την εκποίηση του ανωτέρω ακινήτου ανέρχεται σε **1.467.000,00 ευρώ** και η αντικειμενική του αξία σε 732.610,89 ευρώ. Όπως προκύπτει από το ανωτέρω συμβόλαιο, το οποίο **συντάχθηκε και υπογράφηκε στην Ελλάδα από τον ίδιο τον κληρονομούμενο: «... Ολόκληρο το συμφωνηθέν τίμημα της παρούσας αγοραπωλησίας των ευρώ ενός εκατομμυρίου τετρακοσίων εξήντα επτά χιλιάδων (1.467.000,00) ο πωλητής το πληρώθηκε και το έλαβε από την αγοράστρια προηγουμένως και εκτός της παρουσίας μου, όπως ρητά μου δήλωσαν και τα δύο (2) συμβαλλόμενα μέρη.».**

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση, ο έλεγχος κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου της με αριθ. πράξης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου, με την αριθ. αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως προς την περιγραφή των κληρονομαίων ακινήτων, των συνημμένων φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα περιγραφικά στοιχεία και την αξία του κληρονομαίου ακινήτου. Ωστόσο, ως ανωτέρω αναφέρθηκε πέραν των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου όπως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φόρου κληρονομιάς, από τα φύλλα αποσπάσματος κτηματικής βάσης, από τα στοιχεία των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (Ε9) ετών 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016 στο φυσικό πρόσωπο, περιήλθε σε γνώση του ελέγχου, και το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Με το ως άνω συμβόλαιο ο, προ του θανάτου του μεταβίβασε αγροτεμάχιο 100% εξ' αδιαιρέτου, το οποίο βρίσκεται στη θέση, εκτός σχεδίου πόλεως, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμου Το τίμημα από την εκποίηση του ανωτέρω ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου πενταετία ανέρχεται σε **1.467.000,00 ευρώ** και η αντικειμενική του αξία σε 732.610,89 ευρώ, με ποσοστό κυριότητας 100%. Ως εκ

τούτου ο έλεγχος βάσει του περιεχομένου του συμβολαίου αγοραπωλησίας και σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.2961/2001, θεώρησε ότι το τίμημα της εκποίησης του παραπάνω ακινήτου, ανήκει στην κληρονομιά, ήτοι το ποσό των 1.467.000,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου το σύνολο της φορολογητέας αξίας της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 3.131.865,18 ευρώ, αντί της δηλωθείσας αξίας του ποσού 1.664.865,18 ευρώ, στη συνέχεια προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημά της με το οποίο διατύπωσε τις αντιρρήσεις της προβάλλοντας ότι το τίμημα ποσού **1.467.000 ευρώ**, μεταφέρθηκε στην αλλοδαπή, προσκομίζοντας αντίγραφα δύο εμβασμάτων στον ατομικό λογαριασμό του κληρονομούμενου στην Τράπεζα Ελβετίας, το πρώτο την και το δεύτερο την, και ισχυρίστηκε επίσης ότι βρίσκεται και κατά τον χρόνο θανάτου στην αλλοδαπή χωρίς ωστόσο να προσκομίζει σχετικά έγγραφα που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό της. Ωστόσο ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτές τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας καθώς αφενός από το από συμβόλαιο αγοραπωλησίας δεν επιβεβαιώνεται η μεταφορά του τιμήματος στην αλλοδαπή ούτε και επίσης τεκμηριώνεται η παραμονή αυτού στην αλλοδαπή κατά τον χρόνο θανάτου και αφετέρου τόσο στο συνταχθέν συμβόλαιο όσο και στα λοιπά δημόσια έγγραφα ο κληρονομούμενος είναι κάτοικος Ψυχικού Αττικής.

Επειδή, η προσφεύγουσα και με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή φόρου κληρονομιάς επί κινητών περιουσιακών στοιχείων, που τηρούνται στο εξωτερικό και ανήκουν σε αλλοδαπό και επίσης ζητά την αναλογική εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 ε του ν.2961/2001 που αφορά στην απαλλαγή της κινητής περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη.

Επειδή, ωστόσο όπως προκύπτει από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, την σχετική νομολογία και λαμβάνοντας υπόψη και τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν απέδειξε, ως έχοντας το βάρος της ανταπόδειξης, καταρχήν την ανάλωση του τιμήματος **κατά τον χρόνο θανάτου** ώστε να μην θεωρηθεί ότι το εν λόγω τίμημα αποτελεί κληρονομιαία περιουσία. Περαιτέρω οι ισχυρισμοί της που αναφέρονται στην απαλλαγή του τιμήματος καθότι αποτελεί **κατά τον χρόνο θανάτου** αλλοδαπή κινητή περιουσία του κληρονομούμενου και σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 25 παρ.2ε πρέπει κατά ανάλογη, και για τον αλλοδαπό, ερμηνεία να απαλλαγεί, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι καθότι αφενός ως ανωτέρω αναφέρθηκε από το συμβολαιογραφικό έγγραφο πώλησης δεν επιβεβαιώνεται η μεταφορά του τιμήματος στην αλλοδαπή, ούτε και τα προσκομισθέντα εμβάσματα συσχετίζονται με το καταβληθέν στο συμβόλαιο, τίμημα, αλλά ούτε επίσης και από την πλευρά της προσφεύγουσας αποδείχθηκε ότι κατά τον χρόνο θανάτου το τίμημα βρίσκεται στην αλλοδαπή, αφετέρου και στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι υφίσταται κινητή περιουσία στην αλλοδαπή (το οποίο

ως αναφέρθηκε δεν τεκμηριώνεται), σε κάθε περίπτωση ο κληρονομούμενος αλλοδαπός υπήκοος, κατά τον χρόνο θανάτου κατοικούσε στην Ελλάδα και συνεπώς βάσει των ανωτέρω πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ.1 και 3 του ν.2961/2001 και σε καμία περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι επικαλούμενες από την πλευρά της προσφεύγουσας διατάξεις του άρθρου 25 παρ.2ε του ίδιου νόμου καθότι αναφέρονται σε συγκεκριμένα δεδομένα απαλλαγής που δεν αφορούν στον κληρονομούμενο, και οι οποίες σε κάθε περίπτωση ως απαλλακτικές διατάξεις επιδέχονται στενής ερμηνείας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου και την επικύρωση της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με χρονολογία φορολογίας την

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

Ως η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς με αριθ.του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου	269.686,52 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	125.168,35 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	144.518,17 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	72.259,08 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	216.777,25 €

(Σημείωση: επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου υπολογίζονται κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013)

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**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.