



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 638

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 16/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., κατά:

Α) της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της κατ' άρθρο 20 Κ.Φ.Δ. επιφύλαξης του, αναφορικά με την με αριθμό/2023 (Θ...../2022) συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. πρωτ...../21-12-2022) και

Β) της με αριθμό/31-01-2023 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/31-01-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού της οποίας ζητείται η ακύρωση και την ανωτέρω δήλωση επιφύλαξης.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 16/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./31-01-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **247.813,51 €**, ως κύριος φόρος, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010, κατηγορία Α'.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της υποβολής της με αριθμό/31-01-2023 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Την εν λόγω συμπληρωματική δήλωση υπέβαλαν:

1. ο προσφεύγων,
 2. ο αδερφός του, με Α.Φ.Μ. και
 3. η μητέρα τους, με Α.Φ.Μ.,
- προκειμένου να δηλώσουν περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησαν από τον θανόντα (πατέρα – σύζυγο), με Α.Φ.Μ.

Με την ανωτέρω συμπληρωματική δήλωση (αρ. σχετικής δήλωσης/07-12-2022), προστέθηκαν κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία ως κάτωθι:

“Απαλλασσόμενα περιουσιακά στοιχεία βάσει των άρθρων 2 του ν.5638/1932 και 25 παρ.2 περ. γ' του ν.2961/2001.

Κοινός επενδυτικός λογαριασμός στην τράπεζα, όπως η αξία του προσδιορίζεται κατά την 27/01/2022 (ημερομηνία θανάτου του, με συνδικαιούχους τον αποβιώσαντα, την, τον και τον Το 1/4 της συνολικής αξίας του λογαριασμού (μετρητά και προϊόντα χαρτοφυλακίου) αυτοδικαίως και κατ' ισομοιρία ως εξής:

Α. Στην το 1/3 επί του υπολοίπου από το 1/4 της συμμετοχής στον κοινό λογαριασμό: $29.737.621.20 * \frac{1}{4} = 7.434.405,30 \text{ €}$

Αξία υπολοίπου $7.434.405,30 * \frac{1}{3} = 2.478.135,10 \text{ €}$

Β. Στον το 1/3 επί του υπολοίπου από το 1/4 της συμμετοχής σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό εξωτερικού της : $29.737.621.20 * \frac{1}{4} = 7.434.405,30 \text{ €}$

Αξία υπολοίπου $7.434.405,30 * \frac{1}{3} = 2.478.135,10 \text{ €}$

Γ. Στον το 1/3 επί του υπολοίπου από το 1/4 της συμμετοχής σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό εξωτερικού της : $29.737.621.20 * \frac{1}{4} = 7.434.405,30 \text{ €}$

Αξία υπολοίπου $7.434.405,30 * \frac{1}{3} = 2.478.135,10 \text{ €}$ ”

Με την με αριθμό/31-01-2023 (Θ...../2022) συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς του προσφεύγοντος και των συγγενών του – συνδικαιούχων συνυποβλήθηκε Επιφύλαξη του άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ.. Με αυτήν αμφισβήτησαν την υποχρέωση να καταβάλουν φόρο κληρονομιάς για τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στον κοινό επενδυτικό λογαριασμό, δεδομένου ότι αυτά απαλλάσσονται του φόρου κληρονομιάς στην Ελλάδα, δυνάμει ρητών προβλέψεων της Εθνικής και Ενωσιακής Νομοθεσίας και διότι ο εν λόγω κοινός

επενδυτικός λογαριασμός περιλαμβάνει τον όρο της αυτοδίκαιης περιέλευσης αυτού στους συνδικαιούχους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, την αποδοχή της συνημμένης με τη με αριθμό/2023 δήλωσης επιφύλαξης του και την νομιμοτόκως επιστροφή του αναλογούντος φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο εν λόγω κοινός επενδυτικός λογαριασμός περιλαμβάνει τον όρο της αυτοδίκαιης περιέλευσης αυτού στους συνδικαιούχους, δηλαδή δεν αποτελεί κληρονομιαίο στοιχείο, κατά ρητή πρόβλεψη της αίτησης ανοίγματος του λογαριασμού, την οποία συνυπογράφουν οι τέσσερις συνδικαιούχοι. Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο 12.3. του εγγράφου ανοίγματος του λογαριασμού προβλέπεται ότι «μόνο στους κοινούς λογαριασμούς σε περίπτωση θανάτου κάποιου από τους συνδικαιούχους και με την επιφύλαξη τυχόν δικαιωμάτων των συνδικαιούχων ή οποιουδήποτε τρίτου, η Τράπεζα νομιμοποιείται να μεταβιβάσει (πληρώσει) το πιστωτικό υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού, ή τυχόν αντικείμενα, τα οποία κρατούνται σε θυρίδα ασφαλείας, στους επιζώντες συνδικαιούχους». Προσκομίζεται ακριβές αντίγραφο της αίτησης ανοίγματος του υπό εξέταση κοινού αλλοδαπού λογαριασμού και επίσημη αποσπασματική μετάφρασή του.

2. Όσον αφορά τη διαχειριστική εξουσία του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού, ρητά συμφωνήθηκε ότι καθένας από τους επιζώντες συνδικαιούχους, ανεξαρτήτως του γεγονότος του θανάτου του ενός συνδικαιούχου, θα συνεχίσει να έχει ατομικό δικαίωμα υπογραφής και κίνησης του λογαριασμού. Τα ανωτέρω προκύπτουν από την παράγραφο 12.2 του ως άνω εγγράφου ανοίγματος του λογαριασμού, όπου αναφέρεται μεταξύ άλλων (περίπτωση d) ότι «η τράπεζα θα δέχεται είτε τον κάθε συνδικαιούχο ξεχωριστά, είτε δύο εξ αυτών, είτε όλους μαζί ως πλήρως εξουσιοδοτημένους να ενεργούν για λογαριασμό όλων σχετικά με τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω (a,b,c)». Προσκομίζεται ακριβές αντίγραφο της αίτησης ανοίγματος του υπό εξέταση κοινού αλλοδαπού λογαριασμού και επίσημη αποσπασματική μετάφρασή του.

3. Ο ως άνω λογαριασμός, σύμφωνα με τα ανωτέρω, φέρει τα χαρακτηριστικά του ελληνικού κοινού λογαριασμού (άρθρο 25 παρ.2 περ. γ' του ν.2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου του αποβιώσαντος). Ενόψει των ανωτέρω, με την αποβίωση (27.1.2022) του
....., το μερίδιό του (1/4) επί του υπ' αριθμόν κοινού επενδυτικού λογαριασμού της τράπεζας του Ηνωμένου Βασιλείου, αξίας 7.434.405,30 ευρώ κατά την ημερομηνία θανάτου, περιήλθε αυτοδικαίως (και όχι λόγω κληρονομικής διαδοχής ή εκ διαθήκης) και κατ' ισομοιρία στους επιζώντες συνδικαιούχους του λογαριασμού.

4. Οι χρηματικές καταθέσεις και τα επενδυτικά προϊόντα για τα οποία κατατέθηκε δήλωση επιφύλαξης τηρούνται σε κοινό λογαριασμό του κληρονομούμενου και σε κοινά χαρτοφυλάκια επενδύσεων αλλοδαπής σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα Βάσει του άρθρου 63 της ΣΛΕΕ και της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί της ελευθερίας κινήσεων των κεφαλαίων, η χορήγηση απαλλαγής φόρου κληρονομιάς που προβλέπεται στο άρθρο 25 παρ.2 περ. γ' του ν.2961/2001 αφορά αφενός σε χρηματικά κεφάλαια που είναι κατατεθειμένα σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της Ε.Ε. του Ε.Ο.Χ. και τρίτων χωρών, αφετέρου σε επενδύσεις χαρτοφυλακίου (επενδύσεις σε μετοχές και ομόλογα) της Ε.Ε., του Ε.Ο.Χ. και

τρίτων χωρών και επομένως τα εν λόγω κεφάλαια πρέπει να τύχουν της ίδιας αντιμετώπισης με κεφάλαια που βρίσκονται σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001:

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της απρ.1 του άρθρου 3 του ν.2961/2001:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2961/2001:

«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 άρθρου 6 του ν.2961/2001:

«1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο θανάτου του αποβιώσαντος και σε κάθε περίπτωση πριν αντικατασταθεί με το άρθρο 57 του ν.4916/2022 (ο οποίος ισχύει από τη δημοσίευσή του την 28/03/2022):

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η κτήση πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών πλοιοκτητριών πλοίων ολικής χωρητικότητας άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κόρων.

β)

γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσότερων από κοινού (.....) κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου.

δ)

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 ιδιότητας τους αυτής.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.5638/1932, τα οποία επίσης διατηρήθηκαν σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ στοιχ. α´ ν.δ. 118/ 1973, αλλά και σύμφωνα με Κώδικα Κληρονομιών και Δωρεών (παρ. 2 περ.γ´ και ε´ του άρθρου 25 ν.2961/2001) όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης: «2.Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσοτέρων από κοινού (.....) κατά τις διατάξεις του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α`), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου. 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 ιδιότητας τους αυτής....».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων, μετά τον θάνατο του πατέρα του, του, με ΑΦΜ, μεταξύ άλλων κληρονόμησε ισομερώς με τον αδελφό του και την μητέρα τους το 1/3 του μεριδίου του πατέρα του (1/4) του επενδυτικού χαρτοφυλακίου με αριθ. λογαριασμού που τηρούσαν από κοινού στην τράπεζα, με συνολική αποτίμηση, την 27/01/2022, σε ευρώ 29.737.621,20.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, με την με αριθ./2023 κοινή συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, δήλωσε ως κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο κοινό επενδυτικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τον αποβιώσαντα, την, με συνολική αποτίμηση την 27/01/2022 ευρώ 29.737.621,20 € (αξία κληρονομιαίου μεριδίου 2.478.135,10 €) ως απαλλασσόμενο κατ' επίκληση του άρθρου 25 παρ.2 περ. γ´ του ν.2961/2001.

Ειδικότερα το περιεχόμενο του ως άνω λογαριασμού αναλύεται ως ακολούθως:

- i) καταθέσεις σε μετρητά σε διάφορα νομίσματα συνολικής αξίας 3.765.342,64 ευρώ,
- ii) ομόλογα και αμοιβαία κεφάλαια σταθερού εισοδήματος συνολικής αξίας 9.788.434,21 €,
- iii) μετοχές συνολικής αξίας 12.208.968,20 € και
- iv) αμοιβαία κεφάλαια συνολικής αξίας 3.974.876,09 €.

Επειδή, κατόπιν υποβολής της ως άνω δήλωσης ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη στην έκδοση της με αριθμό/31-01-2023 προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτοντας σιωπηρά την συνυποβληθείσα επιφύλαξη άρθρου 20 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής σιωπηρής απόρριψης ισχυριζόμενος ότι η απαλλακτική διάταξη της παρ. 2 περ. γ´ του άρθρου 25 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή της με το

ν.4916/2022, καταλαμβάνει και τον υπό εξέταση κοινό λογαριασμό και τα κοινά επενδυτικά χαρτοφυλάκιά του, αφού ρητά έχει τεθεί στη σύμβαση του λογαριασμού όρος αντίστοιχος με αυτόν του άρθρου 2 του ν.5638/1932 και επομένως το περιεχόμενό του (καταθέσεις και επενδυτικά προϊόντα) απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιάς στην Ελλάδα.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών συνάγεται ότι οποιαδήποτε ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου στην αλλοδαπή υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς, με μόνη εξαίρεση την περιουσία που αναφέρεται στην περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν.2961/2001, περίπτωση στην οποία ο προσφεύγων δεν μπορεί να υπαχθεί, καθόσον ούτε αυτός αλλά ούτε και ο κληρονομούμενος είχαν εγκατασταθεί στην αλλοδαπή. Ενόψει των ανωτέρω οι αντίθετοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν αβάσιμοι.

Επειδή, επιπροσθέτως στον οδηγό Κατοίκων Εξωτερικού σε Φορολογικά και Τελωνειακά Θέματα της Γ.Γ.Δ.Ε. που αναρτήθηκε στις 20.05.2015 στον ιστότοπό της (...), στο ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ, στην ενότητα ΙΙΙ. ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ, Α'. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ -ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, αναφέρεται ότι σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλεται η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκε σε Έλληνα υπήκοο και κληρονομείται, διευκρινίζοντας ότι η περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 αφορά τραπεζική κατάθεση σε κοινό λογαριασμό ελληνικής τράπεζας (.....). Ο Κώδικας Κληρονομιών και Δωρεών (Ν.2961/2001), όσον αφορά τις καταθέσεις εξωτερικού, προβλέπει ρητά μόνο απαλλαγή για την κινητή περιουσία του κληρονομούμενου, εφόσον αυτός ήταν κάτοικος αλλοδαπής για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη.

Επειδή, η αιτούμενη απαλλαγή φόρου κληρονομιάς δεν ίσχυε κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για κοινόχρηστες καταθέσεις εξωτερικού ακόμα και εάν τέτοιος όρος υφίστατο στην αλλοδαπή τραπεζική σύμβαση.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν.4916/2022 (ΦΕΚ Α` 65/28-03-2022) και εφαρμόζεται για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του ν.4916/2022 και εφεξής:

«2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα δύο ή περισσότερων δικαιούχων από κοινού, καθώς και οι κοινόι λογαριασμοί λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, ανεξάρτητα από την κατοικία των συνδικαιούχων, μετά τον θάνατο οποιουδήποτε εξ αυτών για όλους τους επιζώντες συνδικαιούχους, στους οποίους περιέρχεται αυτοδίκαια, και μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή της παρούσας περίπτωσης δεν ισχύει για χρηματικές καταθέσεις και λογαριασμούς που τηρούνται σε μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα κράτη και σε κράτη που δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα την Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών που έχει κυρωθεί με τον ν.4428/2016 (Α` 190). ...».

Επειδή, η ανωτέρω διάταξη περί απαλλαγής από φόρο εφαρμόζεται ρητά για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του ν.4916/2022 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α 65/28.03.2022), ήτοι από 28.03.2022, σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου, συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στην υπό εξέταση περίπτωση, καθώς ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης είναι η ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου, την 27/01/2022.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη κατ' εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων βασισμένη σε αντικειμενικά κριτήρια κατά δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 16/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθμό/2023 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 27/01/2022.

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

Η με αριθμό/2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού: **247.813,51 €**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.