



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 650

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 02/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.

...../07.11.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας κατ' επιφύλαξη υπ' αριθ./2022 τροποποιητικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-...../2020), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./07.11.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που εκδόθηκε επί της υποβληθείσας κατ' επιφύλαξη υπ' αριθ./2022 τροποποιητικής δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-...../2020), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε με επιφύλαξη, στις 06/09/2022, την με α/α καταχώρισης/2022 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αριθ. φακ. Θ-...../2020), ως κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος, στις 29/11/2020, πατέρα της (ΑΦΜ), στην οποία συμπεριέλαβε περιουσιακά στοιχεία (κατάθεση σε μετρητά, μετοχές και ομόλογα), που περιέχονταν στον με αριθμό κοινό (της ίδιας και του πατέρα της) επενδυτικό λογαριασμό/χαρτοφυλάκιο, τηρούμενο στην αμερικανική τράπεζα Royal Bank of Canada (RBC), με συνολική αξία 2.226.908,62€, μαζί με έγγραφη δήλωση επιφύλαξης, συνοδευόμενη από επίσημη μετάφραση του επίμαχου λογαριασμού που περιέχει τον όρο της αυτοδίκαιης κατάληξης του δικαιώματος σε περίπτωση θανάτου ενός συνδικαιούχου στον επιζώντα δικαιούχο, με την οποία υποστήριζε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν.2961/2001 περί απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς των καταθέσεων κοινών λογαριασμών.

Με την υπ' αριθ./07.11.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν έγινε αποδεκτή η επιφύλαξη της προσφεύγουσας και επιβλήθηκε σε βάρος της, κύριος φόρος ποσού 221.804,28€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η απόρριψη της επιφύλαξης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ'

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η αιτιολογία της είναι εσφαλμένη, ανεπαρκής, αβάσιμη και μη νόμιμη διότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κληρονομιαίας περιουσίας που περιέχεται σε ημεδαπό και αλλοδαπό κοινό τραπεζικό λογαριασμό παραβιάζει το άρθρο 63 της ΣΛΕΕ περί της αρχής της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων. Τούτο δε, επιβεβαιώθηκε και με την πρόσφατη νομολογία (ΔΕφΑθ 59/2020, ΔΠρΑθ Α4568/2022). Προς συμμόρφωση της εθνικής νομοθεσίας με τις αρχές του ενωσιακού δικαίου, η διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν.2961/2001 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν.4916/2022.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 περί κύρωσης του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ορίζεται ότι: «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. *Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομιά...*».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. *Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου...*».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Για την επιβολή του φόρου θεωρούνται ότι ανήκουν κατά ίσα μέρη, ενώ επιτρέπεται και στο Δημόσιο και στους υπόχρεους σε φόρο να αποδείξουν το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο: α) Σε καθένα από τους καταθέτες τα χρηματικά ποσά και γενικά οι αξίες που είναι κατατεθειμένες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα σε αδιαίρετους ή ενωμένους λογαριασμούς (*Comptes indivis ou Collectifs avec solidarite*)...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (29/11/2020), οριζόταν ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι: α)... γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσότερων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) 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... 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, με το άρθρο 57 του ν.4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65/28.03.2022), που σύμφωνα με την περίπτωση θ' της παρ. 4 του άρθρου 92 εφαρμόζεται για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του νόμου και εφεξής η περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 25 αντικαταστάθηκε και ορίζεται ότι: «γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα δύο ή περισσότερων δικαιούχων από κοινού, καθώς και οι κοινοί 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, με τα άρθρα 1, 2 και 3 του ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. 1. Χρηματική κατάθεση παρά Τραπέζη εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων

από κοινού (*Compte joint, joint account*) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι. Άρθρο 2. Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος ότι άμα τω θανάτω οιοιδήποτε των δικαιούχων η κατάθεσις και ο εκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Εν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελεύθερα παντός φόρου κληρονομίας ή άλλου τέλους. Αντιθέτως η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείναντος διακαιούχου. Άρθρο 3. Διάθεσις της καταθέσεως δια πράξεως είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου δεν επιτρέπεται, οι δε κληρονόμοι του τελευτήσαντος, είτε εξ αδιαθέτου είτε εκ της διαθήκης συμπεριλαμβανωμένων και των αναγκαίων τοιούτων ως και της απόρου χήρας, ουδέν δικαίωμα κέκτηνται επί της καταθέσεως...».

Επειδή, από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν.2961/2001, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (29/11/2020), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.5638/1932 συνάγεται ότι για όλες τις καταθέσεις σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς ή σε κοινά χαρτοφυλάκια, τηρούμενου στην ημεδαπή από Έλληνες υπηκόους κατοίκων ημεδαπής, παρέχεται απαλλαγή των συνδικαιούχων από το φόρο κληρονομίας, σε περίπτωση θανάτου ενός συνδικαιούχου, υπό την προϋπόθεση ότι έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος στους κοινούς λογαριασμούς και στα κοινά χαρτοφυλάκια ότι, μετά το θάνατο οποιουδήποτε συνδικαιούχου, οι καταθέσεις περιέρχονται αυτοδικαίως στους λοιπούς επιζώντες.

Η τροποποίηση της ανωτέρω απαλλακτικής διάταξης με το άρθρο 57 του ν.4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65/28.03.2022), με την οποία παραλείπεται η διάκριση των καταθέσεων σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς ή σε κοινά χαρτοφυλάκια, στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση διότι ρητά ορίζεται με την περίπτωση θ' της παρ. 4 του άρθρου 92 ότι εφαρμόζεται για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του νόμου και εφεξής.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κληρονομιαίας περιουσίας που περιέχεται σε ημεδαπό και αλλοδαπό κοινό τραπεζικό λογαριασμό παραβιάζει το άρθρο 63 της ΣΛΕΕ περί της αρχής της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων, με το οποίο ορίζεται ότι απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, όπου στην έννοια των κινήσεων αυτών περιλαμβάνονται

και οι κληρονομίες. Ωστόσο, με την παρ. 1 του άρθρου 65 της ΣΛΕΕ προβλέπεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας με διαφορετικές ρυθμίσεις μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ./02.12.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Η υπ' αριθ./07.11.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επί της με αριθμό/2022 δήλωσης (αριθ. φακ. Θ-...../2020)

Φόρος κληρονομιάς	221.804,28€
-------------------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.