



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24/7/2018

Αριθμός απόφασης 3590

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ....., κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός Τ.Κ κατά της υπ' αριθ./19/3/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./19/3/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 19/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 υπ' αρ./19/3/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 5.684.900€ €(αναδρομικά από 31/7/2017 εντόκως χωρίς έκπτωση).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στις 31 Μαρτίου 2009 απεβίωσε η (η «κληρονομούμενη»), έχοντας εγκαταστήσει την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την από 16 Ιουλίου 2002 και με αριθμό δημόσια διαθήκη της, ειδική κληροδόχο ενός οικοπέδου, έκτασης 13.231 τ.μ., το οποίο βρισκόταν στην Κωνσταντινούπολη, στην περιοχή Το δικαίωμα κυριότητας επί του ως άνω ακινήτου είχε κληρονομήσει η κληρονομούμενη το 1979, μετά τον θάνατο της μητέρας της, σύμφωνα και με τα καταχωρηθέντα στο κτηματολόγιο της Κωνσταντινούπολης. Μετά το θάνατο της μητέρας της κληρονομούμενης η διαχείριση του ακινήτου ανατέθηκε σε επίτροπο βάσει δικαστικής απόφασης. Το 1982, δυνάμει σχετικής απόφασης του Πρωτοδικείου Κωνσταντινούπολης η κληρονομούμενη αναγνωρίστηκε ως η μοναδική κληρονόμος της μητέρας της και της χορηγήθηκε και το οικείο πιστοποιητικό κληρονομιάς. Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση δεν εκτελέστηκε ποτέ, ενώ το 1996 το ακίνητο μεταβιβάστηκε στο τουρκικό Δημόσιο Ταμείο.

Στο μεταξύ, ήδη από το 1984 η κληρονομούμενη είχε προσφύγει επανειλημμένως ενώπιον των Τουρκικών δικαστηρίων, προκειμένου να της αναγνωριστεί η ιδιότητα της κληρονόμου της μητέρας της και συναφώς να αρθεί η επιτροπεία επί του κληρονομηθέντος ακινήτου. Κατόπιν της απόρριψης εκ μέρους των Τουρκικών Δικαστηρίων όλων των ενδίκων βοηθημάτων και μέσων που είχε ασκήσει, **η κληρονομούμενη το 2003** προσέφυγε ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου («ΕΔΔΑ») ασκώντας την υπ' αριθμ./2003 προσφυγή, επικαλούμενη παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου («ΕΣΔΑ») εκ μέρους της Τουρκίας, η οποία συνίστατο στην άρνηση των Τουρκικών δικαστηρίων να της αναγνωρίσουν την ιδιότητα της κληρονόμου της μητέρας της (και ως εκ τούτου την κυριότητα επί του ακινήτου). Επιπλέον ζήτησε και αποζημίωση (δίκαιη ικανοποίηση), δυνάμει του άρθρου 41 της ΕΣΔΑ1, για την υλική ζημία που υπέστη από τη στέρηση του ακινήτου.

Στις 31 Μαρτίου 2009 και ενόσω η διαδικασία ενώπιον του ΕΔΔΑ ήταν εκκρεμής, η κληρονομούμενη απεβίωσε. Ακολούθως η προσφεύγουσα, με την από 15 Φεβρουαρίου 2010 επιστολή της γνωστοποίησε στο Δικαστήριο την επιθυμία της να συνεχίσει τη διαδικασία ενώπιον του υπό τη ιδιότητα της του κληροδόχου του επίδικου ακινήτου.

Στις 14 Ιανουαρίου 2014 το ΕΔΔΑ με την απόφαση του επί της υπ'αριθμ...../2003 προσφυγής έκανε δεκτό ότι η άρνηση των Τουρκικών δικαστηρίων να αναγνωρίσουν την κυριότητα της κληρονομούμενης επί του επίδικου ακινήτου αποτελεί πράγματι παραβίαση του άρθρου 1 του

Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Όσον αφορά δε το αίτημα για δίκαιη ικανοποίηση, τούτο κρίθηκε μεταγενέστερα και συγκεκριμένα με την από 31 Μαΐου 2016 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου.

Σύμφωνα με την απόφαση του ΕΔΔΑ, το επίδικο οικόπεδο δεν μπορούσε να αποδοθεί αυτούσιο, καθόσον σε αυτό είχε πλέον στο μεταξύ ανεγερθεί σχολείο. Σημειώνεται ότι το εν λόγω οικόπεδο ήδη από το 1958 είχε προοριστεί μόνο για την ανέγερση σχολείου και για το λόγο αυτό είχε απαγορευθεί οποιαδήποτε άλλη χρήση του. Ως εκ τούτου, το ΕΔΔΑ με την από 31 Μαΐου 2016 απόφαση του επιδίκασε αποζημίωση για την υλική ζημία που υπέστη ύψους 14.300.000 €, πλέον του ποσού των 15.000 €, για ικανοποίηση ηθικής βλάβης και του ποσού των 10.000 €, για έξοδα και δικαστικές δαπάνες.

Την 16η 01.2018 η προσφεύγουσα υπέβαλε με δικαστικό επιμελητή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ την υπ' αριθ. .../2018/Θ...../2009 **αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς** με την οποία δήλωσε, ως ενεργητικό της κληρονομιάς « ένα οικόπεδο 13.231 τ.μ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥΠΟΛΗ ΤΟΥΡΚΙΑΣ , έτυχε απαλλοτρίωσης από το Τουρκικό Κράτος και επιδικάστηκε αποζημίωση από το Ε.Δ.Δ.Α. σύνολο 14.300.000€».

Στην συνέχεια η αρμόδια Δ.Ο.Υ κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ./14.2.2018 Πρόσκληση του άρθρου 69 Ν. 2691/ 2001 της Δ.Ο.Υ Ναυπλίου, με την οποία της ζητήθηκε να προσκομίσει συμπληρωματικά επίσημη μετάφραση στα ελληνικά των εγγράφων τα οποία είχαν υποβληθεί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αγγλική γλώσσα καθώς και δημόσιο έγγραφο, επίσημα μεταφρασμένο στα ελληνικά, από το οποίο να προκύπτει η ημερομηνία της τελεσίδικης απόφασης του ΕΔΔΑ.

Ακολούθως στις 14 Μαρτίου 2018 δυνάμει της υπ' αριθμ. Έκθεσης Επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή του Εφετείου Ναυπλίου, η προσφεύγουσα υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ Ναυπλίου επίσημες μεταφράσεις στα ελληνικά των εγγράφων που είχαν επισυναφθεί στη δήλωση φόρου κληρονομιάς και είχαν συνταχθεί στην αγγλική γλώσσα.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ Υπηρεσία διενήργησε εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης εξέδωσε την υπ. αρ. .../19.03.2018 προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς και προσδιόρισε το φόρο κληρονομιάς σε 5.684.900€ σύμφωνα με την ως άνω υποβληθείσα δήλωση.

Ο φόρος βεβαιώθηκε ως εισπρακτέο έσοδο στα βιβλία της Φορολογικής διοίκησης με το υπ' αριθ. Α.Τ.Β./19.03.2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράνομη η υπαγωγή σε φόρο κληρονομιάς του εν λόγω κληρονομιαίου περιουσιακού στοιχείου, που συνίσταται σε ακίνητο που βρίσκεται στην αλλοδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν. 2961/2001. (δεν δύναται να υπαχθεί σε φόρο κληρονομιάς στην Ελλάδα ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ακόμα και αν αυτή ανήκει σε Έλληνα υπήκοο).

2. την υπ' αριθμ. 166/2016 ΣΤΕ.

3. την **ΣΤΕ** 33/1982: «... επί κληρονομιαιάς περιουσίας Έλληνος υπηκόου, αποτελούμενης εξ ακινήτων και εκ κινητών και κείμενης εις την αλλοδαπήν, τα ακίνητα τίθενται εκτός του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών, μη δυνάμενα να θιγούν, αμέσως ή **εμμέσως** από φόρον κληρονομιάς.... **βλ. και ΥΠΟΙΚ Ν** 1353/15/1988 (**μετά τη Γνωμ ΝΣΚ** 402/1988: «Αντικείμενο αιτία θανάτου κτήσης είναι τα εμπράγματα δικαιώματα στα κληρονομιαιά ακίνητα και όχι το προϊόν της εκποίησης τους. Το γεγονός ότι με την ίδια διαθήκη ορίζεται ότι τα ακίνητα πρέπει να εκποιηθούν και το προϊόν της εκποίησεως τους αφενός να διατεθεί για την εκπλήρωση κληροδοτήματος και την καταβολή οφειλών της κληρονομιάς, αφετέρου δε να διατεθεί στους λοιπούς τετιμημένους, δεν αναιρεί το χαρακτήρα των επί των ακινήτων αυτών δικαιωμάτων ως κληρονομιαιών,...»)].

Συνεπώς το ποσό της αποζημίωσης που λήφθηκε ως χρηματική ικανοποίηση λόγω της στέρησης της κυριότητας επί του επίμαχου ακινήτου και των συν αυτής δικαιωμάτων βρίσκεται σε απόλυτη συνάρτηση με το κληρονομικό δικαίωμα επί του ακινήτου και δεν μπορεί να διαχωριστεί από αυτό.

4. Εσφαλμένη η έκδοση από τη Φορολογική αρχή πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Δυνάμει του άρθρου 32 παρ. 3 ΚΦΔ η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία τα οποία έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η φορολογική διοίκηση. Συνεπώς, στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να αποκλίνει από το περιεχόμενο της δήλωσης του φορολογούμενου. [Βλ. και ΣΤΕ 3696/1997 (επί υπόθεσης μάλιστα φόρου κληρονομιάς όπως εν προκειμένω), σύμφωνα με την οποία «... *οσάκις ο φόρος κληρονομιών βεβαιούται επί τη βάσει της υποβληθείσης δηλώσεως, ο υπολογισμός αυτού πρέπει να γίνεται βάσει των δηλωθέντων στοιχείων, μη εξεταζόμενης κατά το στάδιο τούτο της ουσιαστικής ή νομικής ορθότητος του περιεχομένου της δηλώσεως. Επομένως, είναι νομικώς πλημμελές και*

ακυρωτέο το εκδιδόμενο βάσει της δηλώσεως, ατομικό φύλλο βεβαιώσεως, αν με αυτό η φορολογική αρχή δεν αποδεχθεί το ενεργητικό ή παθητικό της κληρονομιάς, όπως αυτά δηλώθηκαν, αλλά προβεί σε τροποποίηση των σχετικών στοιχείων της δηλώσεως.».]. Έτσι, σε περίπτωση που η διοίκηση κρίνει ότι το περιεχόμενο της υποβληθείσας δήλωσης δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική φορολογητέα ύλη και χρήζει διόρθωσης, έχει την υποχρέωση όπως προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εκδίδοντας την αντίστοιχη πράξη. Η εν λόγω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται δε υποχρεωτικά κατόπιν διενέργειας ελέγχου και προϋποθέτει διόρθωση της αρχικής φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου και αντίστοιχη αιτιολόγηση για το πώς προέκυψε η διαφορά που οδήγησε στη διόρθωση της φορολογικής υποχρέωσης.

Εντούτοις, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./ 2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς **αποτελέσαν μετρητά κατά προφανή απόκλιση της ως άνω δήλωσης της**. Δεδομένου λοιπόν ότι ως αντικείμενο κληρονομιάς δήλωσε το ως άνω οικόπεδο το οποίο βρισκόταν στην αλλοδαπή και το οποίο κατά τις διατάξεις του ν 2961/2001 απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιάς, η εκδοθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου θα έπρεπε να ήταν μηδενική. Στην περίπτωση δε που η φορολογική αρχή έκρινε ότι η υποβληθείσα δήλωση της είναι εσφαλμένη ή ανακριβής θα έπρεπε, κατά τα ανωτέρω, να διενεργήσει έλεγχο προκειμένου να εξακριβώσει τυχόν πλημμέλειες της δήλωσης και ακολούθως να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

5. Παράνομη η υπαγωγή σε φόρο αποζημίωσης που χορηγείται για αναγκαστική απαλλοτρίωση

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Συντάγματος «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους [...] 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρους αποζημίωσης, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης. Αν ζητηθεί απευθείας ο οριστικός προσδιορισμός της αποζημίωσης, λαμβάνεται υπόψη η αξία κατά το χρόνο της σχετικής συζήτησης στο δικαστήριο. [...] 4. [...] Η αποζημίωση δεν υπόκειται, ως αποζημίωση, σε κανένα φόρο, κράτηση ή τέλος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 **η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2961/2001 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.** 2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: α)...[...]. 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι : Κατ' εξαίρεση , η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α)...[...]. θ) **Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομία των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι 1. Για απαιτήσεις που έχουν ως αντικείμενο χρηματικά ποσά, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά αυτά με τους τόκους που οφείλονται κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. 2. Οι απαιτήσεις, οι οποίες χαρακτηρίζονται από το δικαιούχο της κτήσης και αποδεικνύονται ως εν μέρει εισπραξιμες μέχρι την οριστικοποίηση του τίτλου βεβαίωσης του φόρου που αναλογεί σε αυτές, υποβάλλονται σε φόρο με βάση τη δηλούμενη ως πραγματική αξία αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 2961/2001 «Υπόχρεοι σε δήλωση - Δήλωση με επιφύλαξη» ορίζεται ότι : Α.... Β. Δήλωση με επιφύλαξη 1. Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης φορολογικής δήλωσης, ο υπόχρεος σε επίδοση αυτής μπορεί να περιλάβει σε αυτή και στοιχεία φορολογητέας ύλης, για τα οποία διατηρεί αμφιβολίες αν έχει από το νόμο υποχρέωση, κάνοντας ρητή για το λόγο αυτό επιφύλαξη στη δήλωση που επιδίδει .Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 2961/2001 «Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών» 1. Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομούμενου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) **Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι,** της κληρονομίας, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο

τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει, ββ)..... γγ) για απαιτήσεις, η χρονολογία και το είδος των τίτλων, τα ονόματα και η κατοικία των οφειλετών και τα οφειλόμενα ποσά για το κεφάλαιο, καθώς και για τους τόκους που οφείλονται μέχρι το θάνατο του κληρονομούμενου.

Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 63 Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,

γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,

δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,

ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,

στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 67 Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

.....Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθ. 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) **τις δηλώσεις που υποβάλλονται,**

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 Ν 2961/2001 επιτρέπεται η εν όλο η εν μέρει ανάκληση της δήλωσης που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο λόγω ουσιώδους πλάνης επί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της

κληρονομιάς. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει πριν από την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϋσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με νέα δήλωση που υποβάλλεται το αργότερο ένα έτος πριν την συμπλήρωση του χρονικού ορίου κατά το οποίο το δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος για την επιβολή του φόρου. Μετά την επίδοση της πράξης της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναίτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4174 /2013 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ 1 και 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία θα πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη ... ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διαπιστώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών (90) από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης η παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Δ. Ε. Δ κατά το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ την υπ. αρ. .../2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ. αρ. .../2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς **με βάση τα δηλωθέντα στοιχεία** σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Α. είναι παράνομη η υπαγωγή σε φόρο κληρονομιάς του εν λόγω κληρονομιαίου περιουσιακού στοιχείου, που συνίσταται σε ακίνητο που βρίσκεται στην αλλοδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν. 2961/2001. (δεν δύναται να υπαχθεί σε φόρο κληρονομιάς στην Ελλάδα ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ακόμα και αν αυτή ανήκει σε Έλληνα υπήκοο).

Επικαλούμενη την υπ' αριθμ. 166/2016 ΣΤΕ(αφορά αναβολή φορολόγησης ρυμοτομούμενων και υπό απαλλοτρίωση ακινήτων) και την **ΣτΕ** 33/1982: επί κληρονομητέας περιουσίας κείμενης εις την αλλοδαπήν, τα ακίνητα τίθενται εκτός του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών, μη δυνάμεθα να thiγούν, αμέσως ή **εμμέσως** από φόρον κληρονομιάς. και **βλ. και ΥπΟικ Ν 1353/15/1988 (μετά τη Γνωμ ΝΣΚ 402/1988**

Β. το ποσό της αποζημίωσης που λήφθηκε ως χρηματική ικανοποίηση λόγω της στέρησης της κυριότητας επί του επίμαχου ακινήτου και των συν αυτής δικαιωμάτων βρίσκεται σε απόλυτη συνάρτηση με το κληρονομικό δικαίωμα επί του ακινήτου και δεν μπορεί να διαχωριστεί από αυτό.

Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι αβάσιμοι διότι :

Α) η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη στην έκδοση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς κατά δέσμια αρμοδιότητα της **με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε είτε με επιφύλαξη** είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 61-72 του Ν 2961/2001.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» ορίζεται ότι: 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου . 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 14.01.2014 δικαστική απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου(Ε.Δ.Δ.Α.) (κύρια απόφαση - επί της ουσίας) επί της υπ' αριθ./2003 προσφυγής έγινε δεκτό ότι η άρνηση των Τουρκικών δικαστηρίων να αναγνωρίσουν την κυριότητα της κληρονομούμενης (.....) επί του επίδικου ακινήτου αποτελεί πράγματι παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.) (κύρια απόφαση Ε.Δ.Δ.Α.) § 48 & §49).

Επειδή η κυριότητα του επίδικου ακινήτου μεταβιβάστηκε στις 15.01.1996 στο Δημόσιο Ταμείο της Τουρκίας και εγγράφηκε στο κτηματολόγιο στο όνομα του (κύρια απόφαση Ε.Δ.Δ.Α. § 18).

Επειδή η κληρονομούμενη από τις 26 Οκτωβρίου 2001 [πριν από την σύνταξη της Διαθήκης της (16.07.2002) και μέχρι την ημερομηνία θανάτου της (31.03.2009)] « είχε την νομική βεβαιότητα ότι

έχει απολέσει την ελπίδα να κληρονομήσει το οικοπέδο που ανήκε στην μητέρα της » (κύρια απόφαση Ε.Δ.Α.Δ. § 24 έως §27 και § 18 απόφαση Ε.Δ.Δ.Α Δίκαιη ικανοποίηση). όπως επίσης, και η προσφεύγουσα, το γνώριζε κατά το χρόνο που δήλωσε(15 Φεβρουαρίου 2010) ότι προτίθεται να διατηρήσει την αίτηση ενώπιον του Δικαστηρίου με την ιδιότητα της κληρονόμου για την συνέχιση της δίκης στο Ε.Δ.Δ.Α που άρχισε με την αίτηση της κληρονομούμενης (αρ./.....) στις 17 Μαρτίου 2003.

Επειδή, το Δικαστήριο με την απόφασή του (κύρια απόφαση - επί της ουσίας) παρατηρεί ότι: η αιτούσα(κληρονομούμενη) δεν απέκτησε αυτομάτως κληρονομικά δικαιώματα με το θάνατο αποθανούσης (μητέρα της - « της εκλιπούσης για την κληρονομιά της οποίας πρόκειται», όπως ισχυρίζεται. Σε αυτό το σημείο, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Τουρκικού Κτηματικού Κώδικα όπως ίσχυε την εποχή των γεγονότων , η πρόσβαση στην ιδιοκτησία γης δια κληρονομίας για τους αλλοδαπούς υπόκειντο στην ύπαρξη της προϋπόθεσης της αμοιβαιότητας. Επρόκειτο για δικαίωμα υπό όρους. Η ιδιοκτησία του οικοπέδου που αναφέρεται στην περιουσία της αποθανούσης (« της εκλιπούσης για την κληρονομιά της οποίας πρόκειται») δεν μεταβιβάστηκε ποτέ στην αιτούσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του τουρκικού δικαίου . Κατά συνέπεια η αιτούσα (κληρονομούμενη) δεν είχε ένα « πραγματικό περιουσιακό στοιχείο» (κύρια απόφαση Ε.Δ.Δ.Α) § 40) και στην § 41 της ίδιας απόφασης , « Απομένει να εξετάσουμε, αν στη προκειμένη περίπτωση , υπήρχε περιουσιακή αξία, βάσει της οποίας η αιτούσα θα μπορούσε να ισχυριστεί ότι έχει τη νόμιμη προσδοκία να αναγνωριστεί η ιδιότητά της ως κληρονόμου, όσον αφορά το οικοπέδο της αποθανούσης μητέρα της και κατά συνέπεια να της αναγνωριστεί περιουσιακό δικαίωμα».

Επειδή, σύμφωνα με την από 31.05.2016 απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. (Δίκαιη ικανοποίηση) στην παράγραφο 16 το Δικαστήριο σημειώνει ότι «το επίδικο οικοπέδο είχε προοριστεί ήδη από το 1958 για την κατασκευή ενός σχολείου και ότι αυτός ο προορισμός του υλοποιήθηκε πράγματι. Μετά την παραχώρηση του οικοπέδου αυτού στο Υπουργείο Εθνικής Παιδείας το 2009, κατασκευάστηκαν εκεί ένα λύκειο τεχνικής εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης καθώς και τα παραρτήματά του [.....] Αυτός είναι ο λόγος τον οποίο το Δικαστήριο εκτιμά ότι η απόδοση *integrum* του επίδικου οικοπέδου δεν φαίνεται προσήκουσα κάτω από τις συγκεκριμένες συνθήκες. Το Δικαστήριο θεωρεί συνεπώς ότι η καλύτερη μορφή αποκατάστασης συνίσταται στην καταβολή εκ μέρους του Κράτους μιας αποζημίωσης για την υλική ζημιά η οποία προκύπτει από την απώλεια του οικοπέδου».

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσφεύγουσα κληρονόμησε στην πραγματικότητα την απαίτηση που είχε η κληρονομούμενη κατά την ημερομηνία θανάτου της (31 .03.2009) από την Τουρκική Δημοκρατία για δίκαιη ικανοποίηση σύμφωνα με το άρθρο 41 της Σύμβασης για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών λόγω απώλειας του οικοπέδου.

Το Δικαστήριο Ε.Δ.Δ.Α.(Δίκαιη ικανοποίηση) με την απόφασή του της 31ης Μαΐου 2016 αποφάσισε ότι το εναγόμενο Κράτος (Τουρκική Δημοκρατία) οφείλει να καταβάλει στην , κληρονόμο της , εντός τριών μηνών από την ημέρα κατά την οποία η απόφαση θα καταστεί τελεσίδικη τα ακόλουθα ποσά :

1. 14.300.000€ (δεκατέσσερα εκατομμύρια τριακόσιες χιλιάδες ευρώ) για υλική ζημιά ,
2. 15.000€ (δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ) πλέον οποιουδήποτε ποσού που μπορεί να οφείλεται ως φόρος, για ηθική βλάβη,
3. 10.000€ (δέκα χιλιάδες ευρώ) πλέον οποιουδήποτε ποσού που μπορεί να οφείλεται ως φόρος από την προσφεύγουσα, για τα έξοδα και την δικαστική δαπάνη.

Τα παραπάνω ποσά πιστώθηκαν τμηματικά (στις 30.11.2016 ποσό 13.192.903,94€ και στις 5.12.2016 ποσό 1.132.096,06€) σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

A) η διοίκηση έκρινε ότι το περιεχόμενο της υποβληθείσας δήλωσης δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική φορολογητέα ύλη και χρήζει διόρθωσης, είχε την υποχρέωση όπως προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εκδίδοντας την αντίστοιχη πράξη και σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν η Φορολογική Διοίκηση με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου προσδιορίζει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, τότε οφείλει να αιτιολογεί ειδικά την απόφαση της αυτή αναφέροντας τα στοιχεία αυτά, στα οποία θεμελιώθηκε ο κατά παρέκκλιση.

B) Στην κρίσιμη περίπτωση αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς αποτέλεσαν μετρητά κατά προφανή απόκλιση της ως άνω δήλωσης της. Δεδομένου λοιπόν ότι ως αντικείμενο κληρονομιάς δήλωσε το ως άνω οικόπεδο το οποίο βρισκόταν στην αλλοδαπή και το οποίο κατά τις διατάξεις του ν 2961/2001 απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιάς, η εκδοθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου θα έπρεπε να ήταν μηδενική. Στην περίπτωση δε που η φορολογική αρχή έκρινε ότι η υποβληθείσα δήλωση της είναι εσφαλμένη ή ανακριβής θα έπρεπε, κατά τα ανωτέρω, να διενεργήσει έλεγχο προκειμένου να εξακριβώσει τυχόν πλημμέλειες της δήλωσης και ακολούθως να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Επειδή η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν δήλωσε καμία ρητή επιφύλαξη η αμφιβολία σχετικά με την φορολόγηση του ενεργητικού της κληρονομιάς.

Επειδή η αρμόδια Υπηρεσία κατά τον προσδιορισμό του φόρου δεν απέκλινε από το περιεχόμενο της δήλωσης, αλλά έλαβε υπόψη της το ενεργητικό της κληρονομιάς όπως

αυτό δηλώθηκε (αποζημίωση 14.300.000€) μαζί με όλα τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα.

Οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας είναι καθ' όλα αυθαίρετοι και αβάσιμοι σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα .

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη η υπαγωγή σε φόρο αποζημίωσης που χορηγείται για αναγκαστική απαλλοτρίωση σύμφωνα με το άρθρο 17 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται απορριπτέος διότι 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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994 και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 19/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ., οδός Τ.Κ κατά της υπ' αριθ...../19/3/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

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

Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς υπ. αρ./2018

Διαφορά φόρου	5.684.900€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.684.900€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Θ. ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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 .

