



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 26/01/2018

Αριθμός απόφασης: 331

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «..... **του** .....» – **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... του Ν. .... - Τ.Κ. .... δωρεοδόχου αιτία θανάτου του δωρητή «..... **του** .....» - **Α.Φ.Μ.** ..... που

απεβίωσε την 24/11/2005, κατά της με αριθμό ....**/17-08-2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, 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' αριθμ. ....**/17-08-2017** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με ημερομηνία φορολογίας 25/10/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος δωρεοδόχου αιτία θανάτου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 79.535,75 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 95.442,90 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 174.978,65 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ...., λόγω της μη δήλωσης από τον προσφεύγοντα δωρεοδόχο της δωρεάς αιτία θανάτου, με βάση τα άρθρα 73 του Ν. 2961/2001, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2012 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. .../...-α' Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος προς τη Δ.Ο.Υ. ...., σχετικά με την αποκτηθείσα περιουσία από κληρονομιά από τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα, με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος Αθηνών ο προσφεύγων έχει κληρονομήσει μεγάλη περιουσία η οποία δεν έχει δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και επιπλέον προέβη στην ανέγερση κατοικιών χωρίς να δηλώνει τα αντίστοιχα εισοδήματα.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το οικονομικό έτος 2007 ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ...../16.03.2007 δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωσε στον κωδικό 781 χρηματικό ποσό ύψους 363.452,50 €, ως αφορολόγητα χρηματικά κεφάλαια που προέρχονται από κληρονομική σύμβαση του ..... του ....., γερμανού υπηκόου, κατοίκου Ελλάδας όσο ζούσε, στην ..... επί της οδού ....., ο οποίος απεβίωσε στις 24-11-2005, ο οποίος ήταν ο σύζυγος της ..... μητέρας του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με την υπ'αριθ...../11-04-1995 κληρονομική σύμβαση του ανωτέρω κληρονομούμενου, όπως την τροποποίησε και τη συμπλήρωσε με το υπ'αριθ...../1998 πιστοποιητικό ενώπιον του Συμβολαιογράφου ..... με έδρα τη Στουτγάρδη, άφηνε ως

κληρονομιά στη σύζυγό του ..... κεφάλαια από τον υπ' αριθ. 6613848 Τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας «.....» στη Στουτγάρδη ύψους 600.000 γερμανικών μάρκων που είχαν χαρακτήρα αμοιβαίων συνταξιοδοτικών κεφαλαίων όπως και όλα τα περαιτέρω έσοδα που προέρχονταν από αυτόν το λογαριασμό. Σε περίπτωση που θα προαποβίωνε η σύζυγος όρισε ως κληροδόχο τον προσφεύγοντα.

Στις 15-05-2001 απεβίωσε η ..... σύζυγος ..... και στις 24-11-2005 απεβίωσε και ο .....

Στις 25-10-2006 υπήρξε πίστωση του λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με IBAN GR..... από την τράπεζα του εξωτερικού «..... », με δικαιούχο τον δικηγόρο ..... ως αντίκλητο του προσφεύγοντος, που αφορούσε σε έμβασμα με αριθμό εντολής ..... ύψους 363.452,50 ευρώ. Το ως άνω ποσό, δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 ως αφορολόγητο ποσό.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δωρεοδόχο δήλωση φόρου δωρεάς αιτία θανάτου για το εν λόγω ποσό ύψους 363.452,50 ευρώ με δωρητή τον ....., ούτε υποβλήθηκε δήλωση φόρου κληρονομιάς και καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο δωρεάς πλέον των προσσαυξήσεων με την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτό το αίτημα του και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, άλλως επικουρικά, σε περίπτωση που δεν γίνει δεκτό το αίτημα του, να συμψηφιστεί ο καταβληθείς φόρος στη Γερμανία ποσού 20.350,00 €, διότι ο κληρονομούμενος σύμφωνα και με το περιεχόμενο της προσκομισθείσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, Πράξης της Γερμανικής Εφορίας της πόλεως του ..... διατηρούσε την τελευταία του κατοικία στο εξωτερικό, ενώ παράλληλα ήταν και γερμανός υπήκοος και συνεπώς ο φόρος κληρονομιάς στην προκειμένη περίπτωση οφείλε να καταβληθεί στην Γερμανία και όχι στην Ελλάδα. Ο φόρος κληρονομιάς ύψους 20.350,00 €, που αντιστοιχούσε, σύμφωνα με το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, στο ποσό που κληρονόμησε εξοφλήθηκε κατόπιν μέριμνας της κυρίας ..... όπως αυτό άλλωστε προκύπτει και από το έγγραφο το οποίο απέστειλε στον πληρεξούσιο δικηγόρο του. Η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητες τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους με αναλογικότητα, επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους.

**Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί συμψηφισμού του καταβληθέντος φόρου στην αλλοδαπή**

**Επειδή**, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2006), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, 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», στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται, γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, .....», στο άρθρο 38, ότι: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο. 2...», στο άρθρο 39, ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής..... 2. Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, εφόσον δεν υπάρχει κάποια άλλη αναβλητική αίρεση.», στο άρθρο 40, ότι: «1. Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, όταν η δωρεά ή η γονική παροχή εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση. Αν όμως τα αντικείμενα της δωρεάς ή της γονικής παροχής περιέρχονται στην κατοχή του δωρεοδόχου ή του τέκνου πριν από την πλήρωση της αίρεσης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της περιέλευσης αυτών. β)..... γ) Κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου αποδοχής της δωρεάς ή της γονικής παροχής από το δωρεοδόχο ή το τέκνο, όταν αυτή γίνεται με ιδιαίτερο έγγραφο. Αν τα αντικείμενα δωρεάς ή γονικής παροχής παραδίδονται πριν από τη σύνταξη του εγγράφου αποδοχής αυτών, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης αυτών. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 44 του ν. Ν.2961/2001 (υπολογισμός του φόρου) ορίζεται ότι: «1. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29. Για τον καθορισμό του βαθμού συγγένειας σε περίπτωση υιοθεσίας εφαρμόζεται ανάλογα η παράγραφο 4 του άρθρου 29 σε συνδυασμό με το άρθρο 45.....».

Περαιτέρω δε, στην παρ 2 του ως άνω άρθρου, ορίζεται ότι: «3. Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει:

**α)..... β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.».**

**Επειδή**, στο άρθρο 32 του ν. Ν.2961/2001 (έκπτωση φόρου αλλοδαπής) ορίζεται ότι: «1. Από το φόρο που προκύπτει για το σύνολο της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή αυτός που οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε σε ένα ή περισσότερα αλλοδαπά κράτη για την κινητή περιουσία που βρίσκεται σε αυτά και μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για την περιουσία που βρίσκεται σε καθένα αλλοδαπό κράτος. Για την εξεύρεση του ποσού που εκπίπτει, ο φόρος που προκύπτει για το σύνολο της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, επιμερίζεται ανάλογα με τα μέρη αυτής που βρίσκονται στην Ελλάδα και σε καθένα αλλοδαπό κράτος.

Ο φόρος που οφείλεται μετά τις ανωτέρω εκπτώσεις δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το φόρο που αναλογεί στα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην Ελλάδα, χωρίς το συνυπολογισμό των στοιχείων της αλλοδαπής που φορολογούνται στην Ελλάδα.

2. Ως φόρος που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή, για την έκπτωση κατά την προηγούμενη παράγραφο, λογίζεται εκείνος ο οποίος βαρύνει την περιουσία που φορολογείται στην Ελλάδα και καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε υπέρ του αλλοδαπού κράτους ή, προκειμένου για ομοσπονδιακό κράτος, και ο υπέρ των ομόσπονδων κρατών ή πολιτειών φόρος.....

**4. Η αίτηση για την έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή, με σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής, υποβάλλεται εντός πενταετίας από την οριστική εκκαθάριση του φόρου αυτού.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 2032 του ΑΚ, «Δωρεά αιτία θανάτου», είναι η δωρεά που έχει συμφωνηθεί με την αναβλητική αίρεση ότι ο δωρητής θα αποβιώσει πριν από τον δωρεοδόχο ή ότι δωρητής και δωρεοδόχος θα αποβιώσουν συγχρόνως, χωρίς στο ενδιάμεσο χρονικό διάστημα ο δωρεοδόχος να έχει την απόλαυση των δωρηθέντων.

**Επειδή**, «η Δωρεά αιτία θανάτου είναι ενοχική, υποσχετική και ετεροβαρής δικαιοπραξία, που διέπεται καταρχήν από τις διατάξεις των εν ζωή δωρεών (άρθρ. 2032 ΑΚ), ανακαλείται ελεύθερα, πλην όμως μπορεί να συμφωνηθεί και αμετάκλητη (άρθρ. 2034 ΑΚ) οπότε ανακαλείται όπως και η δωρεά εν ζωή (άρθρ. 505 επ. ΑΚ), και υπόκειται στις διατάξεις για τις κληροδοσίες (άρθρ. 2035 ΑΚ) στην έκταση που η μείωση της περιουσίας του δωρητή βλάπτει τους δανειστές της κληρονομιάς ή προσβάλλει τη νόμιμη μοίρα. Βασικό χαρακτηριστικό της είναι ότι ο δωρεοδόχος, μέχρι την πλήρωση της αναβλητικής αίρεσης, δεν θα έχει την απόλαυση του αντικειμένου που δωρίζεται, αν και έχει ενοχική προσδοκία να αποκτήσει το δικαίωμα και μπορεί να απαιτήσει την εκπλήρωση της δωρεάς». (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος –Δικηγόρος Δ.Ν.-Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών-Τόμος Β΄, Αθήνα 2013, σελ 1141).

**Επειδή**, για την επιβολή του φόρου ο αιτία θανάτου δωρεοδόχος θεωρείται ως κληρονόμος του αιτία θανάτου δωρητή, μόνο αν τα δωρηθέντα αποτελούν το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας. Θεωρείται και φορολογείται ως δωρεοδόχος αν υπάρχουν και άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία περιέρχονται σε κληρονόμους. (ΣτΕ 3247/1988).

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. 1070138/564/A0013/[ΠΟΛ. 1185/18.6.1996](#) του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...1.Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών (άρθρα 1, 2, 34, 6, 7, 39, 40 ν.δ. 118/1973) κάθε μεταβίβαση περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής υπόκειται σε φόρο, για την καταβολή του οποίου υπόχρεος είναι ο δικαιούχος της κτήσης και ο οποίος (φόρος) είναι συνάρτηση του ύψους της μεταβιβαζόμενης περιουσίας και της συγγενικής σχέσης του δικαιοδόχου προς το δικαιοπάροχο. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά κανόνα κατά το χρόνο θανάτου ή σύστασης της δωρεάς και της γονικής παροχής αντίστοιχα. Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο στις περιπτώσεις που περιοριστικά ορίζονται στα άρθρα 7 και 40 του ν.δ. 118/1973 (π.χ. κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, λήξης της επιδικίας, συντέλεσης της ρυμοτομίας, συνένωσης της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία κ.λπ....).».

**Επειδή**, βάσει του άρθρου 32 του Κώδικα κληρονομιών «....ο ελληνικός φόρος κληρονομιών επιβάλλεται και σε κληρονομιαία (κινητή) περιουσία που βρίσκεται στο εξωτερικό, γεγονός που έχει ως συνέπεια και την εκεί φορολόγησή της, εκτός αν μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας που βρίσκεται η κληρονομιαία περιουσία υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) για τους φόρους κληρονομιών και δωρεών, οπότε φόρος θα καταβληθεί μόνο στη χώρα που ορίζει η σύμβαση. Η πιθανότητα της διπλής αυτής φορολόγησης, σε συνδυασμό με τις ελάχιστες Συμβάσεις ΑΔΦ που έχει υπογράψει η Ελλάδα, κατέστησε αναγκαία τη ρύθμιση της έκπτωσης του φόρου που καταβάλλεται στο εξωτερικό για κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο που παράλληλα φορολογείται και στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ΣΑΔΦ, και η ρύθμιση αυτή είναι κατ' εξοχήν προοδευτική και δίκαιη, γιατί όπως έχει κριθεί, δεν υφίσταται περιορισμός στην εθνική νομοθεσία των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για συμψηφισμό φόρου κληρονομιάς που κατεβλήθη από τον κληρονόμο για το ίδιο κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο σε δύο χώρες.....

Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα για την έκπτωση του φόρου κληρονομιών που κατεβλήθη στο εξωτερικό για την εκεί κληρονομιαία περιουσία που παράλληλα φορολογείται και στην Ελλάδα, θέτουν δύο ασφαλιστικές δικλείδες:

- I. το συμψηφιζόμενο (εκπιπτόμενο) ποσό φόρου που κατεβλήθη στο εξωτερικό να μην είναι μεγαλύτερο από εκείνο που επιμεριστικά αναλογεί στην Ελλάδα στην αξία της συνυπολογιζόμενης περιουσίας του εξωτερικού, και
- II. ο συνολικά οφειλόμενος στην Ελλάδα φόρος, μετά την έκπτωση του καταβληθέντος στο εξωτερικό, να μην είναι μικρότερος του φόρου που αναλογεί στην κληρονομιαία περιουσία

που βρίσκεται στην Ελλάδα, χωρίς την προσθήκη της αξίας της κληρονομιάς κινητής περιουσίας στο εξωτερικό....

#### 43.3 Προθεσμία έκπτωσης φόρου αλλοδαπής

Με τη διάταξη της **παραγράφου 4 του άρθρου 32 του Κώδικα**, ο φορολογικός νομοθέτης **θέτει αποσβεστική προθεσμία εντός της οποίας ο υπόχρεος κληρονόμος ή κληροδόχος υποχρεούται να προσκομίσει στην αρμόδια ΔΟΥ τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία** από τα οποία θα προκύπτει το ποσό του καταβληθέντος στο εξωτερικό κύριου φόρου ή του οριστικά και τελεσίδικα βεβαιωθέντος καθώς και συνοπτική περιγραφή και αξία των φορολογηθέντων κληρονομιών στοιχείων.

**Ειδικότερα ορίζεται, ότι για την έκπτωση του φόρου που κατεβλήθη ή εβεβαιώθη στο εξωτερικό, ο υπόχρεος σε φόρο είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει σχετική αίτηση, με τα αναγκαία δικαιολογητικά, το βραδύτερο εντός πέντε (5) ετών από την ημερομηνία της οριστικής εκκαθάρισης του φόρου αυτού στο εξωτερικό.**

Για την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου κληρονομιών κατά τα προεκτεθέντα, θα ενεργηθεί νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου στην Ελλάδα φόρου, με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 100 του Κώδικα...». (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος –Δικηγόρος Δ.Ν.-Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών-Τόμος Α΄, Αθήνα 2013, σελ 814, 816-819).

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο δωρητής αιτία θανάτου ..... διατηρούσε την τελευταία του κατοικία στο εξωτερικό δεν ευσταθεί, καθόσον από την από 17-08-2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας δωρεών και από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά το χρόνο θανάτου του κατοικούσε μόνιμα στην Ελλάδα και συγκεκριμένα:

- Από το υπ'αριθ.πρωτ...../14.03.2012 έγγραφο της Αστυνομικής Διεύθυνσης ....., που εστάλη ως απάντηση στη φορολογική αρχή αναφέρεται ότι από το αρχείο της εν λόγω υπηρεσίας προκύπτει ότι ο αλλοδαπός υπήκοος Γερμανός ..... του ....., γεν. 05-10-1935, ήταν κάτοικος ..... από την είσοδό του στη χώρα μας, η οποία έγινε την 12-03-1991. Τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ήταν επί της οδού ..... αριθ... στην ..... και ήταν κάτοχος πενταετούς άδειας διαμονής από το Τ.Α ..... ως πολίτης Ε.Ε., σύζυγος Έλληνα υπηκόου, η οποία έληξε την 13.03.2009.
- Από το υπ'αριθ.πρωτ...../19.03.2012 έγγραφο του Δήμου ....., τμήμα Δημοτολογίου, που εστάλη ως απάντηση στη φορολογική αρχή αναφέρεται ότι από το αρχείο της εν λόγω υπηρεσίας προκύπτει ότι ο υπήκοος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ..... του ....., όταν απεβίωσε (24.11.2005) ήταν μόνιμος κάτοικος ..... επί της οδού ..... Τα ανωτέρω προκύπτουν από το πιστοποιητικό θανάτου του ανωτέρω καθώς και από την ΟΜ της συζύγου του, η οποία ήταν Ελληνίδα δημότισσά τους.

- Σύμφωνα με τη ληξιαρχική πράξη θανάτου, ο ως άνω δωρητής απεβίωσε στις 24.11.2005 στο νοσοκομείο ..... στη Θεσσαλονίκη, ο θάνατος του δηλώθηκε στο ληξιαρχικό κατάστημα της ..... και αναγράφεται ως κάτοικος ..... επί της οδού .....
- Από τα αρχεία της Γ.Γ.Π.Σ. και του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι ο εν λόγω κληρονομούμενος ήταν κάτοικος ....., επί της οδού ..... αριθ. ..., με Α.Φ.Μ .....
- Επιπροσθέτως υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ ..... η υπ' αριθμ. .... /2006 δήλωση φόρου κληρονομιάς, (Θ-...../2005) με κληρονομούμενο τον ..... του ....., με διεύθυνση τελευταίας κατοικίας την ..... και κληρονόμους τις κόρες του, γερμανίδες υπηκόους.. Στο με αριθμό πρωτ. .... /10.07.2006 Πιστοποιητικό περί μη δημοσίευσης διαθήκης του Πρωτοδικείου ....., αναγράφεται ως κάτοικος .....

**Επειδή**, από τον προσφεύγοντα δεν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στις προεκτεθείσες διατάξεις, ήτοι υποβολή δήλωσης φόρου δωρεάς αιτία θανάτου και υποβολή της σχετικής αίτησης με τα αναγκαία δικαιολογητικά, το βραδύτερο εντός πέντε (5) ετών από την ημερομηνία της οριστικής εκκαθάρισης του φόρου αυτού στο εξωτερικό, ώστε να καταστεί δυνατός ο συμψηφισμός του καταβληθέντος φόρου στην αλλοδαπή.

**Επειδή**, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά, και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση και εν προκειμένω η φορολογική 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), 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 και 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 εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

*«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του*

προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

**Επειδή** με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το

ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.  
. [...]».

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. ..../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς με ημερομηνία φορολογίας την 25/10/2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικότερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. ..../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου δωρεάς με ημερομηνία φορολογίας την 25/10/2006:

Διαφορά φόρου: **79.535,75 €**

|                                 | (Α)                               | (Β)                       | (Γ)                                                    | (Δ)=(Β)+(Γ)                                           | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) |
|---------------------------------|-----------------------------------|---------------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|                                 | <b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)</b> | <b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)</b> | <b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (37 μήνες Χ 0,73% = 27,01%)</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017</b> |                                        |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 95.442,90 €                       | 39.767,87€                | 21.482,60€                                             | 61.250,47 €                                           | 61.250,47 €                            |

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του .....» – **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... του Ν. ...., δωρεοδόχου αιτία θανάτου του δωρητή «..... του .....» - **Α.Φ.Μ.** ..... που απεβίωσε την 24/11/2005 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ..../17-08-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με ημερομηνία φορολογίας την 25/10/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**ΔΩΡΕΑ ΑΙΤΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ**

|                                                 |                     |                     |
|-------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Έτος - ημερομηνία φορολογίας 25/10/2006</b>  | Βάσει ελέγχου       | Βάσει ΔΕΔ           |
| Διαφορά Φόρου Δωρεάς                            | 79.535,75 €         | 79.535,75 €         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%) | 95.442,90€          | 0,00 €              |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013              | <b>0,00</b>         | <b>39.767,87 €</b>  |
| Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013                 | <b>0,00</b>         | <b>21.482,60 €</b>  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                      | <b>174.978,65 €</b> | <b>140.786,22 €</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.