



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 1/6/2016

Αριθμός απόφασης: 2032

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγήΑΦΜ.κατοίκουδια της αντικλήτου τηςκατοίκου, κατά των υπ' αριθ.και/ οριστικών πράξεων διορθωτικού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ.καιοριστικές πράξεις διορθωτικού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού

B) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού€, πλέον€ (πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την υποβολή από την προσφεύγουσα στιςτης με αριθμόδήλωσης φόρου κληρονομιάς, αιτία θανάτου του συζύγου της,, ο οποίος απεβίωσε στις....., στην οποία δήλωσε: 1] το 50% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου εκτάσεως τ.μ. που βρίσκεται στη θέση εντός οικισμού του Δ.Δ.....–του νομού Κορινθίας και στη θέση "" 2]κοινές μετοχές της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε. 3] μέρισμα μετοχών της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε , που αφορά την χρήση 2003, πληρωτέο 21-6-2004. Για το ακίνητο στη θέση "" η αξία του προσδιορίστηκε με βάση την αγοραία αξία διότι είναι εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας των ακινήτων. Ο προσδιορισμός της αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου έγινε με βάση την έκθεση εκτίμησης, με ημερομηνία....., της αρμοδίας ΔΟΥ Κορίνθου σύμφωνα με την οποία λήφθηκε υπόψη, ως πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, η αξία του ιδίου οικοπέδου που μεταβιβάστηκε στιςη αξία του οποίου προσδιορίστηκε οριστικά προς...0 ευρώ /τ.μ. [ΦΜΑ.....] η δε αξία του κληρονομαίου ακινήτου προσδιορίστηκε [...X 70,0 ευρώ X 50] στο ποσό των 40.410,30 ευρώ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 πριν την κοινοποίηση των με αρ. πρωτ.καιεκθέσεων ελέγχου φορολογίας κληρονομιών, και των με αριθμούςκαιπράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ τα με αρ.καισημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου καθώς και οι με αρ.καιπροσωρινές διορθωτικές πράξεις φόρου κληρονομιάς, τα οποία εστάλησαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή στις 25-11-2015 η οποία απάντησε με το με αρ. πρωτ.έγγραφο της, με το οποίο εξέθεσε τις απόψεις- αντιρρήσεις της οι οποίες όμως δεν έγιναν δεκτές από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ 2 περ. ζ του Ν 2961/2001 (απαλλαγή από τον φόρο 300.000,00 ευρώ).
2. Τις οδηγίες 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουνίου 1988 για την θέση σε εφαρμογή

του άρθρου 67 της Συνθήκης.

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 το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001 περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1,3,5 Ν 2961/2001 η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αιτία θανάτου υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς για την καταβολή του οποίου υπόχρεοι είναι οι δικαιούχοι της κτήσης φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς είναι αυτά που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε ημεδαπούς ή **αλλοδαπούς** καθώς και τα ενσώματα ή ασώματα κινητά που βρίσκονται στην αλλοδαπή και ανήκουν σε Έλληνες που κατοικούν οπουδήποτε και σε αλλοδαπούς που κατοικούν στη Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ζ) του Ν. 2961/2001 στην περίπτωση της κτήσης αιτία θανάτου, χορηγείται αυξημένο αφορολόγητο 300.000,0 ευρώ στον επιζώντα σύζυγο, υπό την προϋπόθεση, ο έγγαμος βίος να έχει διάρκεια τουλάχιστον 5 ετών. Επίσης σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περ. δ) του ιδίου ως άνω νόμου, προβλέπεται η **απαλλαγή αλλοδαπού με τον όρο της αμοιβαιότητας** στις περιπτώσεις εκείνες που με την νομοθεσία του αλλοδαπού κράτους προβλέπεται πλήρης απαλλαγή ή υπαγωγή σε ελαφρύτερη φορολογία.

Επειδή γίνεται παγίως δεκτό ότι ο όρος της αμοιβαιότητας ο οποίος τίθεται μονομερώς στο εσωτερικό δίκαιο κάποιου κράτους (νομική αμοιβαιότητα) έχει την έννοια ότι το εν λόγω κράτος αναγνωρίζει στους αλλοδαπούς δικαιώματα ή πλεονεκτήματα τότε μόνο όταν και οι δικοί του πολίτες έχουν την ίδια νομοθετική μεταχείριση στην αλλοδαπή πολιτεία (βλ. ΝΥΔ Ν.Σ.Κ 55/81,1020167 ΟΛ, Ν.Σ.Κ414/62 Μαριδάκης Ιδιωτ. Διεθνές Δίκαιο σελ 370).

Και τούτο η επιθυμία του νομοθέτη της διάταξης του άρθρου 25 παρ 1 περ δ) Ν 2961/2001 είναι η εξασφάλιση του αφορολόγητου των Ελλήνων φυσικών ή νομικών προσώπων στην αλλοδαπή ως προϋπόθεση της απαλλαγής των αλλοδαπών τοιούτων στην ημεδαπή . Η άποψη η οποία για την συνδρομή της αμοιβαιότητας αξιώνει την εκ μέρους της αλλοδαπής πολιτείας θέσπιση ρητών κανόνων με τους οποίους να παραχωρούνται στους ημεδαπούς όμοιες κατά περιεχόμενο απαλλαγές ή παραχωρήσεις με αυτές που η Ελληνική πολιτεία παραχωρεί στους πολίτες της αλλοδαπής πολιτείας (βλ. μειοψηφία της Γνωμ. ΝΥΔ 145/84 ως και της Γνωμ. ΟΛ. Ν.Σ.Κ 414/62 και ΝΣΚ 1020/67).

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα της ΠΟΛ 1036/30-4-2004 .. με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 12 Ν 3091/2001 προστίθεται η περ ζ) της παρ 2 του άρθρου 25 Ν 2961/2001 με την οποία ειδικότερα ορίζεται ότι απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς η απόκτηση περιουσίας μέχρι του ποσού 300.000,00 ευρώ ανά δικαιούχο εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου . Για τον επιζώντα σύζυγο τίθεται ως προϋπόθεση απαλλαγής η διάρκεια έγγαμης συμβίωσης τουλάχιστον πέντε ετών προ του θανάτου του**Τονίζεται ιδιαίτερα ότι η ως άνω απαλλαγή είναι υποκειμενική και αποσκοπεί στην οικονομική ελάφρυνση του επιζώντος συζύγου** και των ανήλικων τέκνων του θανόντος χωρίς να τίθεται από τον νόμο ως προϋπόθεση για την χορήγηση αυτής να συντρέχουν ως κληρονόμοι του θανόντος ταυτόχρονα σύζυγος και ανήλικα τέκνα.

Επειδή στις οδηγίες 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24^{ης} Ιουνίου 1988 για την θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης. Τα κράτη μέλη καταργούν του περιορισμούς κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών με την επιφύλαξη κατωτέρω διατάξεων . Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος . Στις κινήσεις κεφαλαίων καταλέγονται οι κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα στις οποίες περιλαμβάνονται και οι κληρονομικές γονικές παροχές και χορηγήσεις.

Επειδή στη Σύμβαση περί των κληρονομικών τελών επί των κινητών περιουσιακών μεταξύ Ελλάδος - Γερμανίας [Ν. Δ. Λ. Γ] 4033/1912, άρθρο 1, ορίζεται ότι τα εν Ελλάδι ευρισκόμενα κινητά Γερμανού υπηκόου μη έχοντος κατά τον θάνατον αυτού, μήτε την κατοικίαν μήτε την συνήθη διαμονή του εν Ελλάδι **θα υπάγονται εις κληρονομικά τέλη τα εν Ελλάδι** νενομισθέντα, μόνον καθ ήν περίπτωσιν ο κληρονόμος κατά τον χρόνον του θανάτου ήθελεν έχει την κατοικίαν ή την συνήθη διαμονήν του εν Ελλάδι, επίσης δε, τα εν Γερμανία ευρισκόμενα"

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα , πριν την διενέργεια του ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εστάλη η με αρ. πρωτ./14-8-2015 πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε από την προσφεύγουσα , προκειμένου να τύχει της απαλλαγής των 300.000,0 ευρώ, να προσκομίσει βεβαίωση ότι η κληρονόμος έχει την Ελληνική Ιθαγένεια, **διαφορετικά η απαλλαγή ισχύει μόνο με τον όρο της αμοιβαιότητας**, «το δε βάρος απόδειξης φέρει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο οποίος πρέπει να προσκομίσει ανάλογη βεβαίωση ».

Επειδή η προσφεύγουσα :α) προσκόμισε ληξιαρχική πράξη γάμου από την οποία αποδεικνύεται **ότι ο γάμος** κατά την επαγωγή της κληρονομιάς είχε διαρκέσει **πάνω από πέντε χρόνια** β) επικαλείται ότι τόσο ο σύζυγος της όσο και αυτή κατά τον χρόνο της επαγωγής ήταν Γερμανοί υπήκοοι και μόνιμοι κάτοικοι Γερμανίας γ) επικαλείται τις οδηγίες 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24^{ης} Ιουνίου 1988 και του άρθρου 67 της Συνθήκης ,ισχυρίζεται ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ 2 περ. ζ του Ν 2961/2001 (απαλλαγή από τον φόρο 300.000,00 ευρώ). Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι αβάσιμοι, αόριστοι και απαράδεκτοι διότι δεν προσκομίστηκε η βεβαίωση του όρου της αμοιβαιότητας με συνέπεια την μη πλήρωση όλων των προϋποθέσεων

για την χορήγηση της απαλλαγής κατά τα οριζόμενα των διατάξεων των προαναφερόμενων νόμων και αποφάσεων.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜ....., κατά των υπ' αριθ.καιοριστικών πράξεων διορθωτικού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

1. Οριστική πράξηδιορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	41,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41,00

2.Οριστική πράξηδιορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Διαφορά φόρου	1020,00
Πρόσθετος φόρος 120%λόγω ανακρίβειας	1224,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.244,00

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).