



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 : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24/6/2019

Αριθμός απόφασης 2079

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 26/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ , κατοίκου ΑΘΗΝΑΣ , οδός Τ.Κ κατά της υπ' αριθ./17-1-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./17-1-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ 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 26/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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./17-1-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 52.127,88. €, πλέον 1.331,86€ (τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Στις 30/06/2017 απεβίωσε στην Ελλάδα ο , ο οποίος είχε τόπο κατοικίας επί της οδού στο Ψυχικό Αττικής και κληρονομήθηκε εξ αδιαθέτου από τη σύζυγό του και τα δύο τέκνα του και Στη συνέχεια οι κληρονόμοι υπέβαλλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Ψυχικού την με αριθμό /2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς (..... /2017), με την οποία δήλωσαν εκτός των άλλων ότι, ο κληρονομούμενος, κατά την ημερομηνία θανάτου του, είχε στην ελβετική τράπεζα επενδυτικό λογαριασμό ποσού CHF 1.977.659,00, το οποίο αντιστοιχεί σε ευρώ 1.810.628,52, με βάση την τότε ισχύουσα τιμή συναλλάγματος ευρώ/CHF. Στη δήλωση αναγράφηκε ότι το ποσό αυτό απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιών κατ' επίκληση του άρθρου 25 παρ.2 περ. ε του νόμου 2961/2001.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ Ψυχικού, δεν έκανε δεκτό το ανωτέρω ποσό ως απαλλασσόμενο του φόρου, εξέδωσε την υπ. αρ./17-1-2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου και βεβαίωσε στην προσφεύγουσα φόρο κληρονομιάς, συμπεριλαμβανομένων τόκων και προστίμων, συνολικού ποσού 53.459,74 ευρώ διότι :

Σύμφωνα με την αρμόδια Δ.Ο.Υ Ψυχικού, το μόνο αποδεικτικό στοιχείο για την τεκμηρίωση του αιτήματος της προσφεύγουσας περί απαλλαγής από το φόρο κληρονομιών του ποσού των ευρώ 1.810.628,52, ήταν η βεβαίωση του Τμήματος Ασφαλείας τη Δημοκρατίας του Καντονιού της Γενεύης, με αριθμό 18-813125/15-11-2018 υπέρ της συνεχούς τουλάχιστον δεκαετούς παραμονής του κληρονομούμενου στο εξωτερικό (11/7/1981-01/01/2005).

Επιπλέον, από τα υποβαλλόμενα στοιχεία δεν διαπιστώθηκε, αν το ποσό των ευρώ 1.810.628,52 σχηματίστηκε κατά τη διάρκεια της παραμονής του κληρονομούμενου στο εξωτερικό ή μετά την εγκατάστασή του στην Ελλάδα, καθόσον σύμφωνα με την από 13-07-2018 βεβαίωση της ελβετικής τράπεζας αυτός ήταν κάτοχος του λογαριασμού από τις 06/08/2010.

Περαιτέρω με τη διάταξη της παρ. 2 περ. ζ του άρθρου 3 του νόμου 2961/2001 θεσπίζεται τεκμήριο, με κριτήριο την τελευταία εν ζωή κατοικία του κληρονομούμενου, με βάση το οποίο τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στη διάταξη θεωρούνται ως κινητή περιουσία κείμενη στην Ελλάδα. Εν προκειμένω, η τελευταία εν ζωή κατοικία του κληρονομούμενου ήταν η οδός στο Ψυχικό Αττικής.

Κατόπιν των ανωτέρω, από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 3 παρ.1 και παρ. 2 περ. ζ του νόμου 2961/2001, το επίδικο ποσό των ευρώ 1.810.628,52 που είχε στην ελβετική τράπεζα ο κληρονομούμενος κατά την ημερομηνία θανάτου του, **θεωρείται ως κινητή περιουσία κείμενη στην Ελλάδα (παρ.2 περ. ζ του νόμου 2961/2001: καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας).** Ως εκ τούτου δεν τυγχάνει ο προσφεύγων κληρονόμος του αποβιώσαντος της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε του νόμου 2961/2001, καθότι αυτή παρέχεται για κινητή περιουσία κείμενη στην αλλοδαπή.

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

A. Στην ως άνω δήλωση φόρου κληρονομιάς περιελήφθη, μεταξύ άλλων, επενδυτικός λογαριασμός συνολικής αποτίμησης 1.810.628,52 ευρώ, ο οποίος τηρείτο στην ελβετική τράπεζα (Banque & ... S.A.). Το υπόλοιπο του ανωτέρω επενδυτικού λογαριασμού την ημέρα θανάτου προκύπτει από την από 4-7-2017 αναλυτική κατάσταση της τράπεζας (Σχετ. 2), η οποία επισυνάφθηκε στην προαναφερθείσα δήλωση που υποβλήθηκε προς τη ΔΟΥ Ψυχικού.

Ο ανωτέρω επενδυτικός λογαριασμός δηλώθηκε ως απαλλασσόμενος, κατ' επίκληση του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001, σύμφωνα με το οποίο απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιών η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου εγκατεστημένου σε αυτή για δέκα τουλάχιστον συναπτά έτη.

Ο κληρονομούμενος γεννήθηκε στην Ελλάδα και σπούδασε Οικονομικά και Διοίκηση Επιχειρήσεων στο University στο Σικάγο, όπου και ολοκλήρωσε τις μεταπτυχιακές του σπουδές. Στην Ελλάδα επέστρεψε στα τέλη της δεκαετίας του 1960 και το 1968 προσελήφθη από την ως αναλυτής επιχειρήσεων και υπεύθυνος οικονομικής οργάνωσης. Το έτος 1970 προσελήφθη στην S.A. (.....), και από το έτος 1981 μέχρι το έτος 1998, δηλαδή για δέκα επτά (17) συναπτά έτη, εργάσθηκε στο εξωτερικό, έχοντας διατελέσει διευθυντικό στέλεχος της και στη συνέχεια της , στην οποία κατείχε τη θέση του Προέδρου Ευρώπης και Μέλους του Παγκοσμίου Συμβουλίου Επιχειρήσεων της εταιρείας.

Λόγω της πολύ επιτυχημένης σταδιοδρομίας του, το έτος 1998 τού ανατέθηκε από την ελληνική κυβέρνηση η θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου της , οπότε και επανασυνδέθηκε με την Ελλάδα για να παρέχει τις υπηρεσίες του από τη θέση αυτή. Όπως είναι κοινώς γνωστό, η έδρα της βρίσκεται στην Ελβετία, και για τον λόγο αυτό ο αποβιώσας διατήρησε το σπίτι που είχε ήδη εκεί προκειμένου να διαμένει όποτε το απαιτούσαν οι υποχρεώσεις του, μέχρι και το 2004.

B. Όπως προκύπτει από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία εκδόθηκε παρανόμως, χωρίς την τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων, σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου), η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ψυχικού δεν δέχθηκε την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 για τους εξής λόγους:

α. Διότι δεν προσκομίσθηκαν, πλην της ανωτέρω βεβαίωσης, άλλα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η κατοικία του κληρονομούμενου στο εξωτερικό για τουλάχιστον δέκα συναπτά έτη,

β. Διότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί από τη ΔΟΥ Ψυχικού «αν το ποσό του λογαριασμού σχηματίστηκε κατά τη διάρκεια της παραμονής του στο εξωτερικό ή μετά την εγκατάσταση του

στην Ελλάδα, καθόσον σύμφωνα με την από 13-7-2018 βεβαίωση της τράπεζας ο αποβιώσας ήταν κάτοχος του λογαριασμού από τις 6 Αυγούστου 2010», και

γ. Διότι «από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 1 και παρ.2 περ.ζ' του άρθρου 3 του 4 ν.2961/2001 προκύπτει ότι το ποσό των 1.810.628,52 ευρώ σε επενδυτικό λογαριασμό στην Ελβετική τράπεζα , θεωρείται ως κινητή περιουσία κείμενη στην Ελλάδα».

Γ. Εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 και εσφαλμένη υπαγωγή σε αυτή των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών.

Γ.1.α) Η αιτία θανάτου κτηθείσα περιουσία είναι κινητή. Όπως προκύπτει από τις σελ.5-7 της από 4-7-2017 αναλυτικής κατάστασης της τράπεζας (Σχετ. 2), τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ζητήθηκε η χορήγηση απαλλαγής αποτελούν τρεχούμενους λογαριασμούς ευρώ και συναλλάγματος (1,57% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), προθεσμιακά συμβόλαια συναλλάγματος (0,22% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων διαθεσίμων (10,47% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια ομολογιακών αμοιβαίων κεφαλαίων (44,99% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), έντοκα γραμμάτια του Αμερικανικού Δημοσίου (3,59% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων σε μετοχές εταιρειών με έδρα στην Ελβετία (5,86%

της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων σε μετοχές εταιρειών με έδρα σε άλλα ευρωπαϊκά κράτη (5,12% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων σε μετοχές εταιρειών με έδρα στις ΗΠΑ (3,05% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων σε μετοχές εταιρειών με έδρα στην Ιαπωνία (2,58% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων σε μετοχές εταιρειών με έδρα σε άλλα κράτη (6,49% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου), μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων σε εταιρείες υψηλού κινδύνου (hedge funds) (15,97% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου) και δομημένα προϊόντα (structured products) (0,09% της συνολικής αξίας του χαρτοφυλακίου).

β). Ο κληρονομούμενος να είναι Έλληνας υπήκοος.

Ο αποβιώσας ήταν Έλληνας υπήκοος, όπως αποδεικνύεται από την υπ! αριθ./.../2017 ληξιαρχική πράξη θανάτου του Ληξιαρχείου (Σχετ. 5).

γ). Η κινητή κληρονομιαία περιουσία της οποίας ζητείται η απαλλαγή να βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Όπως εκτέθηκε ανωτέρω (περ.α') και προκύπτει από την από 4-7-2017 αναλυτική κατάσταση της τράπεζας (Σχετ. 2), **τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ζητήθηκε η χορήγηση απαλλαγής συνιστούν, κατά κύριο λόγο μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων (94,53% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου).** Δεδομένου, επομένως, ότι:

- η τράπεζα στην οποία τηρείτο επενδυτικός λογαριασμός μέσω του οποίου είχε γίνει η επένδυση στα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων βρίσκεται στην Ελβετία,
- οι διαχειριστές των εν λόγω αμοιβαίων κεφαλαίων (..... , ...,,, ,) είναι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα εκτός Ελλάδας,

- οι θεματοφύλακες των ανωτέρω αμοιβαίων κεφαλαίων είναι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα εκτός Ελλάδας, και
- οι εκδότες των τίτλων (μετοχές, ομόλογα) επί των οποίων έχουν επενδύσει τα αμοιβαία κεφάλαια είναι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα εκτός Ελλάδας ή αλλοδαπά κράτη,

είναι προφανές ότι πληρούται η ως άνω προϋπόθεση και τα επίμαχα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στην αλλοδαπή.

Στην κρινόμενη περίπτωση πληρείται η ανωτέρω προϋπόθεση διότι, όπως προαναφέρθηκε, η εγκατάσταση του κληρονομούμενου στην Ελβετία το έτος 1981 έγινε για την ανάληψη εργασίας στην αλλοδαπή εταιρεία , ενώ και σε όλη τη διάρκεια της σταδιοδρομίας του στο εξωτερικό απασχολήθηκε στον ιδιωτικό τομέα.

δ). Ο κληρονομούμενος εν ζωή, δηλαδή πριν από την ημέρα θανάτου του, να είχε συμπληρώσει δέκα τουλάχιστον έτη συνεχούς (συναπτά έτη) εγκατάστασης στο εξωτερικό.

Επισημαίνεται, καταρχάς, αν και δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο, ότι με την εγκύκλιο Υπ.Οικ. Κ.8305/πολ.247/1-7-1975, κατόπιν της 384/1975 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, έγινε δεκτό ότι για την εφαρμογή της απαλλαγής δεν απαιτείται η άνω της δεκαετίας εγκατάσταση του κληρονομούμενου στο εξωτερικό να αφορά την τελευταία προ του θανάτου του χρονική περίοδο, αλλά αρκεί η οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια της ζωής του συνεχής επί δεκαετία τουλάχιστον εγκατάσταση στο εξωτερικό.

Γ.2. Ως προς το ζήτημα της απόδειξης της εγκατάστασης (κατοικίας και εργασίας) στο εξωτερικό για την περίοδο από το 1981 έως το 1998, δηλαδή για δεκαεπτά (17) συναπτά έτη, πέραν της από 15-11-2018 βεβαίωσης του της Γενεύης (Σχετ. 3), η οποία έχει επισυναφθεί στην προαναφερθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς προς την ΔΟΥ Ψυχικού, προσκομίζει και τα ακόλουθα:

α) Την από 14-2-2019 βεβαίωση του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στη Γενεύη (Σχετ. 6), με την οποία βεβαιώνεται ότι ο αποβιώσας διέμενε μόνιμα στη Γενεύη Ελβετίας επί της οδού αρ. από την 11-7-1981 έως την 1-1-2005.

β) Την από 7-2-2019 βεβαίωση (Ε205) της Διοικητικής Επιτροπής για την Κοινωνική Ασφάλιση των Μεταναστών Εργαζομένων της Ελβετίας (Σχετ. 7), η οποία περιέχει αναλυτικό ιστορικό της ασφάλισης του αποβιώσαντος στο Ελβετικό ασφαλιστικό σύστημα. Από τη βεβαίωση αυτή προκύπτει ότι ο εργάστηκε στην Ελβετία: i) από τον Σεπτέμβριο του 1973 έως τον Οκτώβριο του 1974,) ii) τα έτη 1975 και 1976 και iii) από τον Ιούλιο του 1981 έως και τον Αύγουστο του 1998, δηλαδή συνολικά είκοσι (20) χρόνια, εκ των οποίων δεκαεπτά (17) συναπτά.

γ) Την υπ' αριθ. και ημερομηνία ελέγχου 11-7-2003 άδεια διαμονής του Καντονιού της Γενεύης (Σχετ. 8), με την οποία βεβαιώνεται ότι η ημερομηνία εισόδου του αποβιώσαντος στη Γενεύη ήταν η 11-7-1981.

δ) Την από 21-10-1997 επιστολή/βεβαίωση της εταιρείας (Σχετ. 9), από την οποία προκύπτει ότι ο κληρονομούμενος είχε μεταφερθεί στη Γενεύη από την 11-7-1981 και από τότε είχε

απασχοληθεί αδιαλείπτως στην Εταιρεία μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της επιστολής (21-10-1997).

ε) Την από 22-7-1998 επιστολή/βεβαίωση της εταιρείας (Σχ. 10), από την οποία προκύπτει ότι ο κληρονομούμενος είχε εργασθεί για την εταιρεία στη Γενεύη από την 1-11-1986, στη θέση του Προέδρου Ευρώπης κατά τη διάρκεια των τελευταίων 10 ετών πριν την ημερομηνία σύνταξης της επιστολής (22-7-1998).

στ) Την από 23-11-2016 βεβαίωση του Ελβετικού Ταμείου Αποζημιώσεων CSC (Σχ. 11), με την οποία το Ελβετικό Ταμείο Αποζημιώσεων βεβαιώνει ότι από την 1-8-2008 μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της βεβαίωσης (23-10-2016) καταβαλλόταν στον κληρονομούμενο σύνταξη γήρατος από την Ελβετική Ασφάλεια Γήρατος και Επιζώντων.

ζ) Την από 7-2-2019 βεβαίωση του Ελβετικού Ταμείου Αποζημιώσεων CSC (Σχ. 12), με την οποία βεβαιώνεται ο χρόνος ασφάλισης του αποβιώσαντος στην Ελβετία, κατά τον οποίο ήταν κάτοικος Ελβετίας και κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές στην Ασφάλεια Γήρατος και Αναπήρων.

η) Εταιρικές επιστολές των διευθυντικών στελεχών της και της, ετών 1981, 1984, 1985 και 1986 (Σχ. 13α-στ), από τις οποίες προκύπτει η απασχόληση του αποβιώσαντος στις εταιρείες αυτές στη Γενεύη Ελβετίας, καθώς και την από 9-2-1998 επιστολή του αποβιώσαντος προς τους συνεργάτες του στην S.A. (Σχ. 14), στην οποία αναφέρει την ανάληψη της θέσης του στην, τη μετακόμιση του μαζί με τη σύζυγο του στην Αθήνα και την απόφαση του να διατηρήσει το σπίτι του στη Γενεύη. Επίσης, προσκομίζονται και αποκόμματα εφημερίδων της περιόδου αυτής, στα οποία γίνεται μνεία της μετοικεσίας του στην Ελλάδα εξ αφορμής της ανάληψης της θέσης του Διευθύνοντος Συμβούλου της (Σχ. 15α-ε).

Από όλα τα ανωτέρω έγγραφα αποδεικνύεται, πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος Ελβετίας άνω των είκοσι (20) ετών, εκ των οποίων δεκαεπτά (17) συναπτά.

Συμπερασματικά, αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα ότι στην προκείμενη περίπτωση πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001.

Γ.3. Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη, η ΔΟΥ Ψυχικού, πέραν των προαναφερθεισών προϋποθέσεων που προκύπτουν από τον νόμο, φαίνεται να συνάγει και μία ακόμη, συγκεκριμένα, ότι η κινητή περιουσία στο εξωτερικό πρέπει να έχει δημιουργηθεί κατά τη διάρκεια της παραμονής του θανόντος στο εξωτερικό, και όχι μετά την εγκατάσταση του στην Ελλάδα. Αναφέρεται δε σχετικά στην προσβαλλόμενη πράξη ότι «δεν μπορεί να διαπιστωθεί από την Υπηρεσία μας αν το ποσό του λογαριασμού σχηματίστηκε κατά τη διάρκεια της παραμονής του στο εξωτερικό ή μετά την εγκατάσταση του στην Ελλάδα, καθόσον σύμφωνα με την από 13-7-2018 βεβαίωση της τράπεζας ο αποβιώσας ήταν κάτοχος του λογαριασμού από τις 6 Αυγούστου 2010».

Πλην όμως, η μη εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 κατ' επίκληση των ανωτέρω είναι εσφαλμένη για τους εξής λόγους:

α. Κατ' ορθή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης, για την εφαρμογή της απαλλαγής απαιτείται απλώς και μόνο η ύπαρξη κινητής περιουσίας στο εξωτερικό κατά τον χρόνο θανάτου, χωρίς για την απαλλαγή να είναι κρίσιμη η προέλευση της περιουσίας από πηγή στο εξωτερικό κατά τον χρόνο της διαμονής του κληρονομούμενου στο εξωτερικό.

Αυτό έχει κριθεί και με την ΣτΕ 163/1994 (επταμ.) (Σχετ. 17), σύμφωνα με την οποία, αν στο πρόσωπο του κληρονομούμενου συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 ε' του ν.2961/2001, η κινητή περιουσία στο εξωτερικό απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιών ακόμη και αν η περιουσία αυτή είχε προέλθει από την Ελλάδα (τίμημα πώλησης ακινήτου στην Ελλάδα που εξήχθη στο εξωτερικό).

β. Ανεξαρτήτως αυτού, στην περίπτωση της η επίμαχη κληρονομιαιά περιουσία είχε προέλθει από την εργασία του κληρονομούμενου στο εξωτερικό. Ατυχώς, λόγω του ότι, βάσει της ελβετικής νομοθεσίας, οι ελβετικές τράπεζες δεν διατηρούν αρχεία για χρονικό διάστημα άνω των 10 ετών, όπως βεβαιώνεται και από την από 25-2-2019 επιστολή/βεβαίωση της τράπεζας (Σχετ. 16), δεν έχουνε τη δυνατότητα να προσκομίσουνε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται το ανωτέρω γεγονός.

Πάντως, όπως βεβαιώνεται από την ανωτέρω επιστολή της τράπεζας (Σχετ. 16), ο κληρονομούμενος ήταν πελάτης της τράπεζας ήδη από το έτος 1997, δηλαδή πριν την επάνοδο του στην Ελλάδα, τηρούσε δε τους υπ' αριθ. και λογαριασμούς, τα κεφάλαια και οι τίτλοι των οποίων μεταφέρθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό κατά το άνοιγμα του το έτος 2010. Με την ανωτέρω επιστολή βεβαιώνεται, επίσης, ότι τα κεφάλαια που είχαν κατατεθεί στους ανωτέρω λογαριασμούς είχαν προέλθει από την επαγγελματική του δραστηριότητα ως προέδρου της Ευρώπης στη Γενεύη.

Επομένως, αποδεικνύεται ότι η μη εφαρμογή της απαλλαγής με την αιτιολογία ότι «δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν το ποσό του λογαριασμού σχηματίστηκε κατά τη διάρκεια της παραμονής του στο εξωτερικό ή μετά την εγκατάσταση του στην Ελλάδα, καθόσον σύμφωνα με την από 13-7-2018 βεβαίωση της τράπεζας ο αποβιώσας ήταν κάτοχος του λογαριασμού από τις 6 Αυγούστου 2010», **είναι εσφαλμένη, διότι ο κληρονομούμενος κατείχε λογαριασμό στην τράπεζα ήδη από το έτος 1997.**

Συνεπώς, η άρνηση εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής με την ανωτέρω αιτιολογία συνιστά, αφενός, εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 (που δεν συνδέει την απαλλαγή με την προέλευση από το εξωτερικό ή από την Ελλάδα της κληρονομιαιάς κινητής περιουσίας) και, αφετέρου, εσφαλμένη εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών.

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να αναγνωρισθεί η υπαγωγή των περιουσιακών στοιχείων του επίμαχου επενδυτικού λογαριασμού στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Δ. Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 3 παρ.2 του ν.2961/2001 και εσφαλμένη υπαγωγή σε αυτή των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών.

Όπως προαναφέρθηκε, η ΔΟΥ Ψυχικού δεν δέχθηκε την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 και για τον λόγο ότι «από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ.1 και παρ.2 περ.ζ' του άρθρου 3 του ν.2961/2001 προκύπτει ότι το ποσό των 1.810.628,52 ευρώ σε επενδυτικό λογαριασμό στην Ελβετική τράπεζα θεωρείται ως κινητή περιουσία κείμενη στην Ελλάδα».**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.**

Η ΔΟΥ Ψυχικού, χωρίς να αμφισβητεί το περιεχόμενο της από 4-7-2017 αναλυτικής κατάστασης της τράπεζας (Σχετ. 2), δυνάμει της οποίας προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία του επίμαχου επενδυτικού λογαριασμού, διατυπώνει τον ισχυρισμό ότι τα περιουσιακά στοιχεία του εν λόγω επενδυτικού λογαριασμού της τράπεζας θεωρούνται κινητή περιουσία κείμενη στην Ελλάδα διότι εμπίπτουν στην περίπτωση ζ' του άρθρου 3 του ν.2961/2001 ως «κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας».

Πλην όμως, η ως άνω ερμηνεία είναι εσφαλμένη για τους εξής λόγους:

α. Η εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2961/2001 προϋποθέτει ότι υφίσταται ασάφεια ή αμφισβήτηση του τόπου στον οποίο βρίσκεται η κληρονομιαία περιουσία κατά τον χρόνο θανάτου, η οποία καθιστά αναγκαία ή εν πάση περιπτώσει δικαιολογεί την προσφυγή στο σύστημα τεκμηρίων που θεσπίζει η παράγραφος αυτή. Στην περίπτωση της , όμως, από πλευράς της φορολογικής Αρχής δεν διατυπώνεται καμία αμφιβολία ή αμφισβήτηση των πραγματικών περιστατικών που αφορούν τον κληρονομιαίο επενδυτικό λογαριασμό και κανένας ισχυρισμός ότι η εν λόγω περιουσία βρισκόταν κατά τον χρόνο θανάτου στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, δεν αμφισβητείται ότι:

- **η τράπεζα** στην οποία τηρείτο ο επενδυτικός λογαριασμός και η οποία κατείχε στο όνομα της και για λογαριασμό του κληρονομουμένου τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και τις χρηματικές του καταθέσεις, **είναι στην Ελβετία,**
- **οι διαχειριστές** των αμοιβαίων κεφαλαίων που αποτελούν το 94,53% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου (..... , , , , ,) **είναι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα εκτός Ελλάδας,**
- ο εκδότης των εντόκων γραμματίων που αντιπροσωπεύουν 3,59% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου είναι το **Αμερικανικό Δημόσιο,**
- **οι θεματοφύλακες των ανωτέρω αμοιβαίων κεφαλαίων είναι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα εκτός Ελλάδας,** και
- οι εκδότες των τίτλων (μετοχές, ομόλογα) επί των οποίων έχουν επενδύσει τα αμοιβαία κεφάλαια **είναι αλλοδαπές εταιρείες με έδρα εκτός Ελλάδας ή αλλοδαπά κράτη.**

Από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά καθίσταται σαφές ότι η κληρονομιαία περιουσία βρισκόταν κατά τον χρόνο θανάτου στο εξωτερικό, **χωρίς να καταλείπεται καμία αμφιβολία** η οποία να δικαιολογεί την προσφυγή στα τεκμήρια της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του

ν.2961/2001. Υπό την έννοια αυτή, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι τα επίμαχα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία εμπίπτουν καταρχήν στο τεκμήριο της περίπτωσης ζ' της ανωτέρω παραγράφου 2, όπως ισχυρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη, είναι προφανές ότι το τεκμήριο ανατρέπεται από τα προεκτεθέντα πραγματικά περιστατικά που δεν αμφισβητήθηκαν από τη ΔΟΥ Ψυχικού.

Επομένως, υπό οποιαδήποτε εκδοχή, οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2961/2001 δεν καταλαμβάνουν τα επίμαχα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία.

β. Και αν όμως ήθελε υποτεθεί ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2961/2001 (άποψη την οποία δεν αποδέχεται), και πάλι τα επίμαχα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία δεν εμπίπτουν στο τεκμήριο της περίπτωσης ζ' της ανωτέρω παραγράφου.

Συγκεκριμένα, όπως εκτέθηκε ανωτέρω και προκύπτει από την από 4-7-2017 αναλυτική κατάσταση της τράπεζας (Σχ. 2), τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ζητήθηκε η χορήγηση απαλλαγής συνιστούν, κατά κύριο λόγο, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων που κατέχουν ομόλογα αλλοδαπών εταιρειών και αλλοδαπών κρατών (44,99% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου) και μετοχές αλλοδαπών εταιρειών (39,07% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου).

Τα ομόλογα εμπίπτουν στις ενοχικές αξιώσεις της περίπτωσης στ' που θεωρούνται περιουσία κείμενη στην Ελλάδα, εφόσον είτε είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη που βρίσκονται στην Ελλάδα, είτε είναι απαιτητές στην Ελλάδα, είτε έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων. Δεδομένου ότι, προφανώς, δεν συντρέχει καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι συνιστούν περιουσία κείμενη στο εξωτερικό.

Οι μετοχές εμπίπτουν στην περίπτωση ε' και θεωρούνται περιουσία κείμενη στην Ελλάδα εφόσον οι εταιρείες εδρεύουν στην Ελλάδα. Δεδομένου ότι τα αμοιβαία κεφάλαια έχουν επενδύσει σε μετοχές αλλοδαπών εταιρειών, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι συνιστούν περιουσία κείμενη στο εξωτερικό.

Εξάλλου, και τα έντοκα γραμμάτια του Αμερικανικού Δημοσίου που αντιπροσωπεύουν 3,59% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εμπίπτουν στην έννοια των κινητών της περίπτωσης θ' που θεωρούνται περιουσία κείμενη στην Ελλάδα, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά τον χρόνο θανάτου.

Περαιτέρω, και οι χρηματικές καταθέσεις που αντιπροσωπεύουν 1,57% της συνολικής αξίας του κληρονομιαίου χαρτοφυλακίου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εμπίπτουν στην έννοια των τραπεζογραμματίων και κάθε άλλου είδους χρημάτων της περίπτωσης η' που θεωρούνται περιουσία κείμενη στην Ελλάδα, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά τον χρόνο θανάτου.

Επομένως, τα επίμαχα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία δεν εμπίπτουν στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν.2961/2001.

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να αναγνωρισθεί ότι για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 τα περιουσιακά στοιχεία του επίμαχου επενδυτικού λογαριασμού συνιστούν περιουσία κείμενη στην αλλοδαπή και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Ε. Παράνομος καταλογισμός τόκου και προστίμου βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι παρανόμως δεν αναγνωρίσθηκε η απαλλαγή του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001, παρανόμως μας επιβλήθηκε και τόκος του άρθρου 53 του ν.4174/2013 και πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, τα οποία και πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν 2961/2001 σε φόρο επιβάλλεται η κείμενη στην αλλοδαπή **ενσώματη ή ασώματη κινητή** περιουσία Έλληνα υπηκόου που βρίσκεται στο εξωτερικό οπουδήποτε και αν είχε την κατοικία του χωρίς να επηρεάζει η ιθαγένεια και η κατοικία των κληρονόμων ,καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα με την επιφύλαξη της διάταξης της περίπτωση ε της παρ 2 του άρθρου 25.

Επειδή Η διάταξη του άρθρου 25 παρ.2 περ.ε' του ν.2961/2001 ορίζει ότι απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιών:

«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 για την απαλλαγή αυτή θα πρέπει να υπάρχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

Α) Η αιτία θανάτου κτηθείσα περιουσία να είναι κινητή.

Β) Ο κληρονομούμενος να είναι Έλληνας υπήκοος.

Γ) Η εγκατάσταση του κληρονομούμενου στο εξωτερικό να μην οφείλεται στην ιδιότητα του ως Έλληνα δημοσίου υπαλλήλου ή στρατιωτικού ή υπαλλήλου επιχείρησης που έχει την έδρα της στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά είχαν εγκατασταθεί στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητας τους αυτής.

Δ) Ο κληρονομούμενος εν ζωή, δηλαδή πριν από την ημέρα θανάτου του, να είχε συμπληρώσει δέκα τουλάχιστον έτη συνεχούς (συναπτά έτη) εγκατάστασης στο εξωτερικό. Ελλάδα κατόπιν της 384/1975 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, έγινε δεκτό ότι για την εφαρμογή της απαλλαγής δεν απαιτείται η άνω της δεκαετίας εγκατάσταση του κληρονομούμενου στο εξωτερικό να αφορά την τελευταία προ του θανάτου του χρονική περίοδο, αλλά αρκεί η οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια της ζωής του συνεχής επί δεκαετία τουλάχιστον εγκατάσταση στο εξωτερικό(ΒΙΒΛΙΟ ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΥ σελ 136-137)

Ε) Η κινητή αυτή περιουσία να είναι στην πραγματικότητα στο εξωτερικό και να μην περιλαμβάνεται στις κατηγορίες των κινητών της παρ 2 του άρθρου 3 που κατά τεκμήριο θεωρούνται ότι βρίσκονται στην κατά τεκμήριο θεωρούνται ότι βρίσκονται στην Ελλάδα.

Το άρθρο 3 παρ.2 του ν.2961/2001 ορίζει ότι:

«2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στα ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.

β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.

γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα.

δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιοσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.

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.**

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου».

Υπόψη ότι αν η κινητή περιουσία έλληνα υπηκόου που βρίσκεται στο εξωτερικό η οποία υποβλήθηκε σε φόρο εκεί, δεν απαλλάσσεται για τον λόγο αυτό στην Ελλάδα, αφαιρείται όμως ο φόρος κληρονομιάς που αποδεδειγμένα πληρώθηκε για την ίδια αυτή κινητή περιουσία στο εξωτερικό.

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 κληρονομουμένου, 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 κληρονομιάς, 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 κληρονομουμένου.

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 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα πληρεί της προϋποθέσεις του άρθρου 25 παρ 2 περ. ε του Ν 2961/2001 διότι ο αποβιώσας :

1.είναι Έλληνας υπήκοος

2.η αιτία θανάτου κτηθείσα περιουσία είναι κινητή

3.η κινητή κληρονομιαία περιουσία βρίσκεται στην αλλοδαπή

4.ο κληρονομούμενος εγκαταστάθηκε στο εξωτερικό ως ιδιωτικός υπάλληλος, αλλοδαπής εταιρείας το έτος 1981 έως το έτος 1998 για 17 συναπτά έτη.

Επειδή για όλους αυτούς τους ισχυρισμούς της προσκόμισε και τα ανάλογα δικαιολογητικά

Επειδή ο κληρονομούμενος σύμφωνα με την από 15/11/2018 βεβαίωση του καντονίου της Γενεύης ήταν κάτοικος ΕΛΒΕΤΙΑΣ από το έτος 1981 έως και το έτος 2004.

Επειδή όπως βεβαιώνεται από την ανωτέρω επιστολή της τράπεζας (Σχετ. 16), ο κληρονομούμενος ήταν πελάτης της τράπεζας **ήδη από το έτος 1997**, δηλαδή πριν την επάνοδο του στην Ελλάδα, τηρούσε δε τους υπ' αριθ. και λογαριασμούς, τα κεφάλαια και οι τίτλοι των οποίων μεταφέρθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό κατά το **άνοιγμα του το έτος 2010.** Με την ανωτέρω επιστολή βεβαιώνεται, επίσης, ότι τα κεφάλαια που είχαν κατατεθεί στους ανωτέρω λογαριασμούς είχαν προέλθει από την επαγγελματική του δραστηριότητα ως προέδρου της Ευρώπης στη Γενεύη.

Επειδή από την βεβαίωση αυτή δεν προκύπτει αν το κρινόμενο ποσό σχηματίστηκε κατά τα έτη **1981 έως το έτος 1998** ήτοι κατά τη διάρκεια της παραμονής του κληρονομούμενου στο εξωτερικό ή μετά την εγκατάστασή του στην Ελλάδα.

Επειδή ο κληρονομούμενος από το έτος 2004 μέχρι τον θάνατο του είναι κάτοικος Ελλάδος η τελευταία εν ζωή κατοικία του κληρονομούμενου ήταν η οδός στο Ψυχικό Αττικής ,σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. ζ του άρθρου 3 του νόμου

2961/2001 τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στη διάταξη θεωρούνται ως κινητή περιουσία φορολογούμενη στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου δεν τυγχάνει ο προσφεύγων, κληρονόμος του αποβιώσαντος δικαιούχου της απαλλαγής του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε του νόμου 2961/2001, καθότι αυτή παρέχεται για κινητή περιουσία κείμενη στην αλλοδαπή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε παρανόμως, χωρίς την τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων, σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013,ήτοι βάσει των στοιχείων που έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο τον φορολογούμενο και όχι κατόπιν διενέργειας ελέγχου από την φορολογική αρχή κατ άρθρο 34 του ν 4174/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν τυγχάνει της απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς του ποσού των 1.810.628,52 ευρώ καθότι δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε του νόμου 2961/2001 και ορθά εφαρμόζονται τα οριζόμενα του άρθρου 53 του νόμου 4174/2013 που αφορούνσε υποχρέωση καταβολής τόκων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς και συνεπώς εκπρόθεσμης καταβολής του αναλογούντος φόρου .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη 26/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
....., ΑΦΜ , κατά της υπ' αριθ./17-1-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ.

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

πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2019

Διαφορά φόρου	52.127,88
ΤΟΚΟΙ	1.331,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.459,747

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

ΘΕΟΔΩΡΑ 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 .