



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 77

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμόν/24.10.2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους **184.680,70 €**.

Η ανωτέρω πράξη είναι αποτέλεσμα της απόρριψης εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ της κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. διατυπωθείσης επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθμόν/19-10-2022 Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε.

Συγκεκριμένα, η εν λόγω δήλωση αφορούσε σε μετρητά και χρηματοπιστωτικά προϊόντα που υπήρχαν στους υπ' αριθμ. και τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε από κοινού με τον θανόντα πατέρα της, ο οποίος απεβίωσε στις 20/12/2020, καθώς και τα αδέλφια της με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ. στην ελβετική τράπεζα Κατά την ημερομηνία θανάτου του πατέρα της προσφεύγουσας, η κληρονομασία περιουσία που αναλογούσε στην ίδια ανερχόταν σε **1.984.845,70 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δικαιούται απαλλαγής από τον φόρο κληρονομιάς, επικαλούμενη ότι η διάταξη του άρθρου 25, παρ. 2 (γ') του Ν. 2961/2001 καλύπτει λογαριασμούς τόσο ημεδαπής όσο και αλλοδαπής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 του Ν. 2961/2001:

«Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6, παρ. 1 του Ν. 2961/2001 «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 2 (γ') του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 57 του Ν. 4916/2022, απαλλάσσεται από τον φόρο «Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσότερων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμειευτήριο με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμειευτήριο με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου».

Επειδή επιπροσθέτως, στον οδηγό Κατοίκων Εξωτερικού σε Φορολογικά και Τελωνειακά Θέματα της ΓΓΔΕ που αναρτήθηκε στις 20.05.2015 στον ιστότοπό της (www.publicrevenue.gr), στο ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ, στην ενότητα ΙΙΙ. ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ, Α'. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ - ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, αναφέρεται ότι σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλεται η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκε σε Έλληνα υπήκοο και κληρονομείται, διευκρινίζοντας ότι η περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 2961/2001 αφορά τραπεζική κατάθεση σε κοινό λογαριασμό **ελληνικής τράπεζας** (joint account). Ο Κώδικας Κληρονομιών και Δωρεών (ν. 2961/2001), όσον αφορά τις καταθέσεις εξωτερικού, προβλέπει ρητά **μόνο** απαλλαγή για την κινητή περιουσία του κληρονομούμενου, εφόσον αυτός ήταν κάτοικος αλλοδαπής για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 2 (γ') του Ν. 2961/2001, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 57 του Ν. 4916/2022, απαλλάσσεται από τον φόρο «Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα **δύο ή περισσότερων δικαιούχων από κοινού**, καθώς και οι κοινοί λογαριασμοί λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, **ανεξάρτητα από την κατοικία των συνδικαιούχων**, μετά τον θάνατο οποιουδήποτε εξ αυτών για όλους τους επιζώντες συνδικαιούχους, στους οποίους περιέρχεται αυτοδίκαια, και μέχρι τον τελευταίο από αυτούς.

Η απαλλαγή της παρούσας περίπτωσης δεν ισχύει για χρηματικές καταθέσεις και λογαριασμούς που τηρούνται σε μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα κράτη και σε κράτη που δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα την Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών που έχει κυρωθεί με τον ν. 4428/2016 (Α' 190)».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4916/2022 «Στόχος της προτεινόμενης διάταξης είναι η φορολογική ισότητα και η διευκόλυνση των επενδύσεων, χωρίς φορολογική επιβάρυνση με φόρο κληρονομιάς όλων των αντίστοιχων λογαριασμών και επενδυτικών προϊόντων, **ημεδαπής και αλλοδαπής**, σε ευρώ ή/και σε ξένο νόμισμα, αφού δεν αποτελούν κληρονομιά, δεδομένου, μάλιστα, ότι **οι αλλοδαποί κοινοί λογαριασμοί** αφορούν κυρίως σε Έλληνες δικαιούχους, με την προϋπόθεση ότι οι αλλοδαποί κοινοί λογαριασμοί και προϊόντα δεν βρίσκονται σε μη συνεργαζόμενες δικαιοδοσίες ή σε δικαιοδοσίες, οι οποίες δεν ανταλλάσσουν φορολογικές πληροφορίες με την Ελλάδα. Η ρύθμιση αφορά σε όλους τους συνδικαιούχους μέχρι και τον τελευταίο από αυτούς, αλλά δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου δικαιούχου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 92, παρ. 4 (θ') του ν. 4916/2022, η ανωτέρω διάταξη περί απαλλαγής από φόρο εφαρμόζεται για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του ίδιου νόμου, ήτοι **από 28.03.2022 και εφεξής**.

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, πρόκειται για τραπεζικούς λογαριασμούς που έχουν ανοιχθεί σε τράπεζα του εξωτερικού και συγκεκριμένα στην ελβετική και ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης (η ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου) είναι την 20/12/2022, ήτοι **πριν** τη δημοσίευση του Ν. 4916/2022 στο ΦΕΚ.

Επειδή η επίμαχη διάταξη του άρθρου 57 του Ν. 4916/2022, με την οποία ορίστηκε ρητά η απαλλαγή από φόρο κληρονομιάς και των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στην αλλοδαπή, **δεν** μπορεί να εφαρμοσθεί στην υπό εξέταση περίπτωση.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται σχετικό εδάφιο απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί σχετικής υπόθεσης (ΔΕΦΑΘ 59/2020), όπου αναφέρεται ότι «δεν υφίσταται διαφορετική νομοθετική ρύθμιση για τις προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς των κοινών λογαριασμών και χαρτοφυλακίων ανάλογα με το αν τηρούνται στην Ελλάδα ή σε χώρες του εξωτερικού».

Επειδή ωστόσο, με την εν λόγω απόφαση απορρίφθηκε η προσφυγή των φορολογουμένων

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/24.10.2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

184.680,70 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.