



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 123

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, κατοίκου Χαλανδρίου Αττικής, οδός αριθμός, ως κληρονόμου του του (ημερομηνία θανάτου 03.03.2019), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου Αττικής, κατοίκου εν ζωή Χαλανδρίου Αττικής, οδός αριθμός, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, κατά της υπ' αριθμ./7.8.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η τροποποίηση, καθώς και την από 07.08.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 29.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 03.03.2019), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./7.8.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 03.03.2019), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, ΦΚληρ ποσού 63.219,17 €, πλέον 31.609,59 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 94.828,76 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων του, την τροποποίηση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένα αναγράφεται στην εν λόγω πράξη ότι υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις, καθόσον ουδεμία ανακριβή δήλωση υπέβαλε.
- 2) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίζεται, σ' ό,τι αφορά στα υπ' αριθμ. 12, 13, 14 και 17 αναφερόμενα στην εν λόγω πράξη ποσά, η κατ' άρθρο 25 παρ. 2 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια (ν. 2961/2001) απαλλαγή.
- 3) Εσφαλμένα αναγράφεται στην εν λόγω πράξη ότι «ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας, κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη προσδιορισμού, ήτοι 31/01/2020», καθόσον υπέβαλε νομίμως και εμποθέσμως το υπ' αριθμ. πρωτ./24.5.2021 (αριθμ. δήλωσης/2021) αίτημα μετάθεσης του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης κατ' άρθρα 7 και 8 παρ. 1 περ. α' και β' κεφ. Β' ν. 2961/2001, η αρμόδια δε Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής είχε ήδη αποδεχθεί το αίτημα αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2019 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου): «**Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2019 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος θανάτου** του κληρονομουμένου.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**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 [...], 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) [...]. ε) *Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.* στ) [...]. *Οι οποιεσδήποτε 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 έκδοσής 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.* 3. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 321 εδ. α΄ Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**Αν η παροχή είναι χρηματική, σε περίπτωση αμφιβολίας ο οφειλέτης πρέπει να την καταβάλει στον τόπο, όπου ο δανειστής έχει την κατοικία του κατά το χρόνο της καταβολής.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1-2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «**1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:** [...]. 2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...]. ε) **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 ιδιότητάς τους αυτής.** στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 ν.δ. 118/1973 (ίδιου περιεχομένου με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ) η θεσπισθείσα με τη διάταξη αυτή απαλλαγή εισήχθη «...αφ' ενός μεν διότι το Ελληνικόν Κράτος κατ' ουδέν συνέβαλεν εις την δημιουργίαν της περιουσίας ταύτης, αφ' ετέρου δε διότι εις την περίπτωσιν βεβαιώσεως φόρου εις βάρος Ελλήνων υπηκόων διαμενόντων εις την αλλοδαπήν, ούτοι, προς αποφυγήν πληρωμής του φόρου τούτου, αποφεύγουν να επανέρχονται εις την Ελλάδα, με γενικωτέραν επίπτωσιν από εθνικής απόψεως.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 344/2006 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης): «...η κατά το άρθρο 25 παρ. 2 απαλλαγή, συνιστώντας εξαίρεση από την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 3, αφορά μόνο την κινητή κληρονομιαία περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή **κατά το θάνατο** του (έλληνα) κληρονομούμενου και όχι τα κληρονομιαία στοιχεία, τα οποία, κατά την περίπτωση α' της παραγράφου 1, όπως περαιτέρω εξειδικεύεται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου 3, φορολογούνται εκ μόνου του λόγου ότι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου βρίσκονται στην Ελλάδα.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίζεται, σ' ό,τι αφορά στα υπ' αριθμ. 12, 13, 14 και 17 αναφερόμενα στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσά, η κατ' άρθρο 25 παρ. 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ απαλλαγή, ειδικότερα δε ότι:

α) το Ελληνικό Δημόσιο/Κράτος δε συνέβαλε ούτε στο ελάχιστο στα εισοδήματα που απέκτησε ο ως άνω κληρονομούμενος κατά τη 2ετία 1991-1993, κατά την οποία έζησε και εργάσθηκε στο Λονδίνο, και στα εισοδήματα που απέκτησε κατά την 5ετία 1999-2004, κατά τη θητεία του ως ευρωβουλευτής,

β) άλλως και όλως επικουρικώς, σ' ό,τι αφορά ειδικά στο υπ' αριθμ. 17 αναφερόμενο στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσό στη στο Λονδίνο, ουδεμία αξία αποδίδει ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ στο ότι σύμφωνα με τη βρετανική νομοθεσία η κινητή περιουσία μη μόνιμου κατοίκου στη Μεγάλη Βρετανία υπόκειται σε φορολογία κληρονομιάς και απαιτείται υποβολή δήλωσης κληρονομιάς στις βρετανικές φορολογικές αρχές (.....), μετά από την οποία εκδίδεται το απαραίτητο «.....» (βεβαίωση διαχειριστών κληρονομιάς) από βρετανικό δικαστήριο, διαδικασίες που ακολουθήθηκαν, ως εκ τούτου, αφού είχε ήδη δηλωθεί η κινητή περιουσία του ως κληρονομούμενου στις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, θεώρησε ότι δεν ήταν απαραίτητο να τη συμπεριλάβει και στη συμπληρωματική δήλωση ΦΚληρ στην Ελλάδα,

γ) ομοίως, σ' ό,τι αφορά ειδικά στα υπ' αριθμ. 12, 13 και 14 αναφερόμενα στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσά στην στις Βρυξέλλες,

- (i) οι σχετικοί τραπεζικοί λογαριασμοί ανοίχθηκαν κατά τη θητεία του ως άνω κληρονομούμενου ως ευρωβουλευτή (Ιούνιος 1999-Ιούλιος 2004) και τροφοδοτήθηκαν με χρήματα που προήλθαν από τις αποζημιώσεις-επιδόματα εξόδων για την κάλυψη συναφών δαπανών, δηλαδή άνευ συμβολής του Ελληνικού Κράτους, καθόσον καταβάλλονταν από το Ευρωκοινοβούλιο, πρέπει δε να ληφθούν τα περί της προηγούμενης εγκατάστασης και εργασίας του στην αλλοδαπή (Η.Π.Α.), σε κάθε δε περίπτωση οι αποζημιώσεις-επιδόματα εξόδων από τον προϋπολογισμό του Ευρωκοινοβουλίου για την κάλυψη συναφών δαπανών των καθηκόντων του εκτός Ελλάδος (για τα οποία χρησιμοποίησε δικά του προσωπικά κεφάλαια που προέρχονταν από τις Η.Π.Α. μέσω κατάθεσης επιταγών στην Ελλάδα) δεν αποτελούν μισθό-έσοδα και δεν προέρχονταν από το Ελληνικό Κράτος, άρα δεν αποτελούν περιουσία, στην οποία συνέβαλε το Ελληνικό Κράτος,
- (ii) εν προκειμένω η φορολογική αρχή ερμηνεύει, ως μη έδει, την έκφραση στο νόμο «συναπτά έτη» σα να πρόκειται για δέκα συνεχή έτη και μάλιστα κάθε φορά, προκειμένου η προβλεπόμενη απαλλαγή να τυγχάνει εφαρμογής, ωστόσο η με αυτόν τον τρόπο ερμηνεία της εφαρμοστέας διάταξης δε συνάγεται ούτε από το λεκτικό της, δεν προκύπτει από την διατύπωσή της, δε συμβιβάζεται με τη γραμματική της ερμηνεία και βεβαίως δε συνάδει με την τελολογική της ερμηνεία και το σκοπό του εν λόγω κανόνα δικαίου, όπως αυτός αποτυπώνεται και στην αιτιολογική έκθεση, σημειωτέον δε ότι η διάταξη δεν περιορίζει τη χρονική ισχύ απαλλαγής/μη απαλλαγής από ΦΚληρ της κινητής περιουσίας στην αλλοδαπή, αφού εκπληρωθεί η προϋπόθεση της εγκατάστασης στην Ελλάδα για 10 συναπτά έτη έστω και μία φορά, συναφώς επισημαίνεται δε ότι ο ως άνω κληρονομούμενος, μετά την αδιάκοπη εγκατάστασή του στις ΗΠΑ κατά το διάστημα 1968-1981, εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα τον Οκτώβριο 1981 (και κατέστη φορολογικός υπόχρεος στην Ελλάδα από τον Ιανουάριο 1982), όμως μετά την παρέλευση μόνο 4,5 ετών στην Ελλάδα (10/1981-6/1986) και όχι 10 ή 18 ετών, όπως εσφαλμένα έχει αναγραφεί στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 07.08.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, εργάστηκε ξανά στην αλλοδαπή κατά τις περιόδους 07/1986-12/1990 και 05/1991-08/1993 (7 συνεχόμενα έτη) και συγκεκριμένα εγκαταστάθηκε μόνιμα στην Γαλλία και στο Ηνωμένο Βασίλειο αντίστοιχα για την άσκηση των καθηκόντων του στους διεθνείς οργανισμούς και στη συνέχεια, μετά από παρέλευση 6 ετών στην Ελλάδα (08/1993-07/1999), εργάστηκε ξανά στην αλλοδαπή ως κατά την περίοδο 07/1999-07/2004 (5 συνεχόμενα έτη), άρα από το 1986 έως το 2004 εργάστηκε πάλι στην αλλοδαπή σε 3 χώρες για συνολικά 12 χρόνια με μια ενδιάμεση διακοπή 6 ετών διαμονής στην Ελλάδα,
- (iii) «εγκατεστημένος στην αλλοδαπή» δε σημαίνει απαραίτητα ότι ο Έλληνας εργαζόμενος έχει μία και μοναδική κατοικία στην αλλοδαπή ούτε ότι είναι φορολογικά υπόχρεος μόνο στην αλλοδαπή, αλλά η ως άνω απαλλακτική διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1-2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ θα μπορούσε να εφαρμοστεί ακόμα κι αν ο κληρονομούμενος ήταν φορολογικά υπόχρεος και στην Ελλάδα (ακόμη και με συνήθη κατοικία στην Ελλάδα),

αρκεί να ήταν εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για εργασία για το απαιτούμενο χρονικό διάστημα (εφόσον βεβαίως πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις της διάταξης), και

- (iv) ο ως άνω κληρονομούμενος δεν τροφοδότησε ο ίδιος τον τρέχοντα λογαριασμό του στην τράπεζα, αλλά για τις συναφείς δαπάνες των καθηκόντων του (γενικά έξοδα γραφείου, αεροπορικά εισιτήρια για τη διαδρομή Ελλάδα-Βέλγιο και προς άλλες χώρες, σιδηροδρομικά εισιτήρια, έξοδα διαμονής στις Βρυξέλλες (ξενοδοχεία, γεύματα, μετακινήσεις κ.λπ.), έξοδα μετακινήσεων προς το Στρασβούργο για συνεδριάσεις, έξοδα διαμονής στο Στρασβούργο, έξοδα ταξιδιών προς άλλες χώρες με τις ανάλογες επιτροπές, όπου συμμετείχε σε διασκέψεις, και διάφορες άλλες συναφείς δαπάνες) πλήρωνε ο ίδιος τα έξοδά του με μετρητά από δικά του προσωπικά κεφάλαια που προέρχονταν από τις Η.Π.Α. μέσω κατάθεσης επιταγών στην Ελλάδα και στη συνέχεια το Ευρωκοινοβούλιο αποζημίωνε τα έξοδά του αυτά για την άσκηση των καθηκόντων του, καταθέτοντας εκ των υστέρων το ανάλογο ποσό αποζημίωσης στο λογαριασμό αυτό σε εβδομαδιαία βάση για 5 χρόνια, από τον Ιούλιο 1999 έως και τον Ιούλιο 2004, και στη συνέχεια ο κληρονομούμενος επένδυε την κατατεθειμένη αυτή αποζημίωση σε προθεσμιακό και μετοχικό λογαριασμό, ως εκ τούτου οι αποζημιώσεις-επιδόματα εξόδων για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών δεν αποτελούσαν μισθό-έσοδα και σε κάθε περίπτωση δεν αποτελούσαν περιουσία, στην οποία συνέβαλε το Ελληνικό Κράτος, ενώ από τον Αύγουστο 2004 έως και τον Μάρτιο 2019 το Ευρωκοινοβούλιο κατέθετε και τη σύνταξή του στον ίδιο λογαριασμό, ο ίδιος δε δεν κατέθεσε κανένα άλλο κεφάλαιο στην από το 1999 μέχρι το θάνατό του το 2019,
- (v) άλλως και όλως επικουρικής και ανεξαρτήτως των παραπάνω, τα ποσά αυτά προέρχονται κατά το μεγαλύτερο μέρος τους από την επένδυση των χρημάτων που αποκόμισε ο ως άνω κληρονομούμενος από την εργασία του στις Η.Π.Α.,

δ) για 9 χρόνια, κατά τα διαστήματα Σεπτέμβριος 1983-Αύγουστος 1986 (3 χρόνια) και Αύγουστος 1993-Ιούλιος 1999 (6 χρόνια), ο ως άνω κληρονομούμενος δεν εργαζόταν και δεν είχε άλλα εισοδήματα στην Ελλάδα πέραν της σύνταξής του από την Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία διατίθετο για τα γενικά έξοδα της οικογένειάς του στην Ελλάδα, ως εκ τούτου τα κεφάλαια που έφερνε από τις Η.Π.Α. τα επένδυε κυρίως σε προθεσμιακές καταθέσεις και τα χρησιμοποιούσε για διάφορα έξοδα, μεταξύ αυτών και για να καλύπτει τα πολλαπλά έξοδα που είχε ως ευρωβουλευτής στην αλλοδαπή, για τα οποία αποζημιωνόταν εκ των υστέρων από το Ευρωκοινοβούλιο,

ε) όλα τα υπ' αριθμ. 12, 13, 14 και 17 αναφερόμενα στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσά δημιουργήθηκαν στην αλλοδαπή, δίχως τη συμβολή του Ελληνικού Κράτους, από τις επενδύσεις, μετά το 1981, των κεφαλαίων που απέκτησε ο κληρονομούμενος προ του 1981 στις Η.Π.Α. σε συνδυασμό και με τις αμοιβές που αποκόμισε από την εργασία του στην αλλοδαπή.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ κατά την 03.03.2019 (ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) για την εφαρμογή της σχετικής απαλλαγής αφορούσαν στο καθένα επιμέρους αντικείμενο της (κινητής) κληρονομιάς περιουσίας και όχι στο σύνολό της. Ως εκ

τούτου, η απαλλαγή αφορούσε σε όσα, **σαφώς προσδιορισμένα και συγκεκριμένα**, αντικείμενα της (κινητής) κληρονομιαίας περιουσίας βρίσκονταν κατά την εν λόγω κρίσιμη ημερομηνία (του θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου) εκτός Ελλάδας (πρβλ. και τα κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 344/2006 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης)).

β) Ως γνωστόν, κατ' ορθή ερμηνεία των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος οι φορολογικές απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται **στενά**, ως αφορώσες ακριβώς σε αποκλίσεις από την κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) γενική υποχρέωση όλων των Ελλήνων πολιτών να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Συνεπώς, κατ' ορθή, σύμφωνη με τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις, ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή κρίσιμη, κατά τα ανωτέρω, ημερομηνία για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση (03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)) η σχετική απαλλαγή αφορούσε σε επιμέρους αντικείμενα της (κινητής) κληρονομιαίας περιουσίας που βρίσκονταν κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου εκτός Ελλάδας, τα οποία είχαν αποκτηθεί **κατά τη διάρκεια** της κατ' ελάχιστον 10ετούς εγκατάστασής του εκτός Ελλάδας **και στο πλαίσιο** («επ' αφορμή») της εγκατάστασής του αυτής, δηλαδή από δραστηριότητά του (ανεξάρτητη ή εξαρτημένη) αναπτυχθείσα εκτός Ελλάδας. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την Αιτιολογική Έκθεση επί της ίδιου περιεχομένου διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 ν.δ. 118/1973, με την οποία πρωτοεισήχθη στη νομοθεσία η υπό κρίση απαλλαγή.

γ) Από τις παραπάνω δύο (2) σκέψεις (υπό (α) και (β)) συνάγεται ότι χρηματικές απαιτήσεις από καταθέσεις ευρισκόμενες κατά την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου σε τραπεζικά ιδρύματα εκτός Ελλάδας (όπως εν προκειμένω), το περιεχόμενο (αντικείμενο) των οποίων δε συνίστατο σε περιουσία δημιουργηθείσα/κτηθείσα κατά τη διάρκεια της κατ' ελάχιστον 10ετούς εγκατάστασης Έλληνα υπηκόου εκτός Ελλάδας και επ' αφορμή αυτής (ήτοι από δραστηριότητά του (ανεξάρτητη ή εξαρτημένη) αναπτυχθείσα εκτός Ελλάδας), δεν καλύπτεται από την κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ απαλλαγή. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο ως άνω κληρονομούμενος φέρεται να εγκαταστάθηκε μόνιμα στην Ελλάδα το 1981, όπου και ήταν φορολογικά υπόχρεος μέχρι το θάνατό του. Από την εγκατάστασή του στην Ελλάδα και μετά εργάστηκε:

Κατά το χρονικό διάστημα	Ως
10/1981-07/1982	, Ελλάδα
07/1982-09/1983	 Ελλάδος
07/1986-12/1990	 στον, Γαλλία
05/1991-08/1993	
07/1999-07/2004	, Βέλγιο

Παράλληλα, κατά τα έτη αυτά λάμβανε και σύνταξη από την Τράπεζα της Ελλάδος. Ως εκ τούτου, ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 26-29 και 47-48 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 07.08.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, τα υπ' αριθμ. 12, 13 και 14 αναφερόμενα στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσά που βρίσκονταν κατά την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου στην στις Βρυξέλλες, καθώς και το υπ' αριθμ. 17 αναφερόμενο στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσό που βρισκόταν κατά την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου στη, δεν καλύπτονταν από την απαλλαγή αυτή, δεδομένου ότι το περιεχόμενό τους **δε συνίστατο** σε περιουσία δημιουργηθείσα/κτηθείσα κατά τη διάρκεια της **υπερδεκαετούς** εγκατάστασης του εν λόγω κληρονομούμενου **στις Η.Π.Α.** και επ' αφορμή αυτής, ήτοι από δραστηριότητά του αναπτυχθείσα / απασχόλησή του στις Η.Π.Α., αλλά σε περιουσία δημιουργηθείσα/κτηθείσα από την επί **5ετίας** (μόνο) άσκηση των καθηκόντων του ως ευρωβουλευτή (συμπεριλαμβανομένων και των ποσών της σχετικής σύνταξης) και την περαιτέρω επένδυση αυτής σε προθεσμιακό και μετοχικό λογαριασμό (κατά τον ειδικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος), σ' ό,τι αφορά στα τρία (3) πρώτα εκ των ως άνω ποσών, και σε περιουσία δημιουργηθείσα/κτηθείσα από την επί **2ετίας περίπου** (μόνο) άσκηση των καθηκόντων του ως αντιπροσώπου της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης (.....), σ' ό,τι αφορά στο τέταρτο (4) εκ των ως άνω ποσών, αντίστοιχα.

δ) Εξάλλου, όπως συνάγεται σαφώς από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 ν.δ. 118/1973 (ίδιου περιεχομένου με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ), με τη θεσπισθείσα με τη διάταξη αυτή απαλλαγή ο νομοθέτης θέλησε (*ratio legis*) να απαλλάξει από το ΦΚληρ τα αντικείμενα της κληρονομιαίας περιουσίας, στη δημιουργία των οποίων δε συνέβαλε κατά κανένα, άμεσο ή έστω έμμεσο, μέσω της παροχής πολλαπλής προστασίας και ευχερειών στον πολίτη (πρβλ. συναφώς και την υπ' αριθμ. 384/1975 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), τρόπο το Ελληνικό Κράτος. Στην υπό κρίση αντιθέτως περίπτωση όλα τα υπ' αριθμ. 12, 13, 14 και 17 αναφερόμενα στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσά αποκτήθηκαν από των κληρονομούμενο **υπό την ιδιότητά του ως αντιπροσώπου της Ελλάδας σε υπερεθνικούς οργανισμούς/υπερεθνικά όργανα** (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης, αντίστοιχα) και εξαιτίας της ιδιότητάς του αυτής, ήτοι προφανώς και αναμφισβήτητα **με τη συμβολή του Ελληνικού Κράτους.**

ε) Η τελευταία αυτή -ούτως ή άλλως επιβαλλόμενη, κατά τα προεκτεθέντα, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος- στενή ερμηνεία της προπαρατεθείσας απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ επιβεβαιώνεται και από τη ρύθμιση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' **εδ. β'** Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)), σύμφωνα με την οποία, αν η κατ' ελάχιστον 10ετής εγκατάσταση του ελληνικής υπηκοότητας κληρονομούμενου εκτός Ελλάδας **οφειλόταν σε σχετική υποχρέωσή του απορρέουσα από ιδιαίτερη (πέραν της υπηκοότητας) σχέση του** με το Ελληνικό Δημόσιο (ως δημοσίου πολιτικού ή στρατιωτικού υπαλλήλου) ή με κάθε είδους επιχείρηση με έδρα στην Ελλάδα (ως υπαλλήλου της), τότε τα αντικείμενα της κινητής κληρονομιαίας περιουσίας δεν καλύπτονται από την κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ απαλλαγή. Στις περιπτώσεις αυτές

θεωρείται από το νομοθέτη ότι είναι προφανής η, κατά τα προεκτεθέντα, συμβολή του Ελληνικού Κράτους στη δημιουργία/απόκτηση της (κληρονομιαίας) περιουσίας από τον κληρονομούμενο λόγω του ιδιαίτερου (πέραν της υπηκοότητας) δεσμού του με αυτό είτε ως υπαλλήλου του είτε ως υπαλλήλου επιχείρησης εδρεύουσας στην Ελλάδα, γι' αυτό και οι περιπτώσεις αυτές έχουν εξειδικευτεί ως χαρακτηριστικές όμοιες περιπτώσεις με κοινά χαρακτηριστικά («τυπ(ικ)οποίηση») και όχι ως περιοριστικά απαριθμούμενες και συνεπώς κάθε άλλη όμοια περίπτωση που έχει το κοινό χαρακτηριστικό της καθ' οιονδήποτε, άμεσο ή έστω έμμεσο, τρόπο συμβολής του Ελληνικού Κράτους στη δημιουργία/διαμόρφωση/απόκτηση της κινητής κληρονομιαίας περιουσίας που βρίσκεται κατά την κρίσιμη ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου εκτός Ελλάδας (όπως εν προκειμένω η περίπτωση του αντιπροσώπου του Ελληνικού Κράτους σε υπερεθνικό οργανισμό/υπερεθνικό όργανο) θα πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν καλύπτεται από την εν λόγω απαλλαγή.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα αναγράφεται στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ότι υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις, καθόσον ουδεμία ανακριβή δήλωση υπέβαλε, ιδιαίτερος σ' ό,τι αφορά στην κινητή περιουσία του ως άνω κληρονομούμενου στο Βέλγιο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει και από τα προεκτεθέντα, κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, το μεν υπ' αριθμ. 17 αναφερόμενο στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσό/αντικείμενο της κληρονομιαίας περιουσίας δε δηλώθηκε με καμία από τις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα δηλώσεις ΦΚληρ, τα δε υπ' αριθμ. 12, 13 και 14 και 17 αναφερόμενα στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσά/αντικείμενα της κληρονομιαίας περιουσίας είχαν δηλωθεί με ακρίβεια μεν κατά το ύψος τους (γι' αυτό και ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ έκρινε τις σχετικές δηλωθείσες αξίες -και μόνο αυτές- ως «εilikρινείς»), αλλά ανακριβώς ως απαλλασσόμενες κατ' άρθρο 25 παρ. 2 περ. ε' εδ. α' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, δεδομένου ότι δεν πληρούνταν για τα ποσά αυτά (όπως και για το υπ' αριθμ. 17) όλες οι προϋποθέσεις της σχετικής απαλλαγής. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...]. β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο, μέσα στις υφιστάμενες προθεσμίες για υποβολή δήλωσης, δε γνώριζε ότι αυτά περιήλθαν σε αυτόν ή τα έλαβε στην κατοχή του μετά την παρέλευση των προθεσμιών αυτών. 2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία **υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη**

μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης, και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου. 3. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράγραφο 2 **δεν μπορεί να γίνει σε χρόνο, κατά τον οποίο δεν υφίσταται ο λόγος που δικαιολογεί τη μετάθεση.** 4. Κατά της απόφασης του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τη μετάθεση ή όχι του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επιτρέπεται προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα αναγράφεται στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ότι «ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας, κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη προσδιορισμού, ήτοι 31/01/2020», καθόσον υπέβαλε νομίμως και εμποθέσμως το υπ' αριθμ. πρωτ./24.5.2021 (αριθμ. δήλωσης/2021) αίτημα μετάθεσης του χρόνου φορολογικής υποχρέωσης κατ' άρθρα 7 και 8 παρ. 1 περ. α' και β' κεφ. Β' ν. 2961/2001 και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής είχε ήδη αποδεχθεί το αίτημα αυτό, ειδικότερα δε ότι:

α) κατέθεσε την 1^η συμπληρωματική δήλωση ΦΚληρ στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού μαζί με επιστολή-αίτημα μετάθεσης χρόνου φορολογικής υποχρέωσης (δικαιολογητικό «α» που συνυποβλήθηκε με τη δήλωση) σύμφωνα με το ν. 2961/2001, κεφ. Β, Άρθρα 7 και 8 παρ. 1 περ. α' και β' για τους λόγους που αναφέρονται στο σχετικό υπ' αριθμ. πρωτ./24.5.2021 έγγραφο (αριθμ. δήλωσης/2021), η δε Δ.Ο.Υ. Χολαργού δέχθηκε το αίτημα, επιστρέφοντας τη σφραγισμένη και υπογεγραμμένη δήλωση στις 14.6.2021 χωρίς επιβολή σχετικού προστίμου καθυστέρησης,

β) πιο συγκεκριμένα, στη σχετική επιστολή (δικαιολογητικό «α» της δήλωσης) στο σημείο 2 αναγράφει πως αιτείται έγκριση μετάθεσης χρόνου φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με το ν. 2961/2001, κεφ. Β, Άρθρα 7 και 8 παρ. 1 περ. α' και β', εξηγώντας ότι η εν λόγω συμπληρωματική δήλωση ΦΚληρ αφορά στην κινητή περιουσία σε τράπεζα στο Βέλγιο, όπου τα νομικά κωλύματα για το κλείσιμο των λογαριασμών και η ελεύθερη διάθεσή της στους κληρονόμους ολοκληρώθηκαν μόλις στις 24.11.2020, όμως μετά από πολλαπλές αιτήσεις τα δύο απαιτούμενα από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού έγγραφα από την τράπεζα Βελγίου που δείχνουν το υπόλοιπο των λογαριασμών και την αξία του επενδυτικού χαρτοφυλακίου την ημέρα του θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου εκδόθηκαν με μεγάλη καθυστέρηση λόγω των lockdown της πανδημίας covid-19 μόλις τον Απρίλιο 2021 και Μάιο 2021, κάποια δε από αυτά εστάλησαν από το Βέλγιο με απλό ταχυδρομείο και εν τέλει παραδόθηκαν μόλις στις 19.5.2021, ενώ η επίσημη μετάφραση τους ολοκληρώθηκε στις 20.5.2021, συνεπώς εσφαλμένα η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη δεν έλαβε υπόψη τα παραπάνω, με αποτέλεσμα να ορίζεται ως ημερομηνία επιβολής τόκων η 31.1.2020 (9 μήνες μετά την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου) και όχι η ημερομηνία κατάθεσης της συμπληρωματικής δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. (24.5.2021), μέσα στο χρονικό περιθώριο που επιτρέπει ο νόμος, ή η ημερομηνία έγκρισης της δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. (14.6.2021),

γ) επισημαίνεται ότι η απαιτούσε έκδοση κληρονομητηρίου, σφραγίδα Apostille, επίσημη μετάφραση και ειδική εξουσιοδότηση προς την αδελφή του που τον εκπροσωπούσε, τα οποία μετά από αλληπάλληλη ηλεκτρονική αλληλογραφία ολοκληρώθηκαν μόλις το Μάιο του 2020 κατά τα lockdown της πανδημίας covid-19, όταν εστάλησαν και τα πρωτότυπα έγγραφα στο Βέλγιο με courier, και επίσης φυσική παρουσία στο κατάστημά της

στις Βρυξέλλες ενός τουλάχιστον εκ των κληρονόμων (με εξουσιοδοτήσεις για τους λοιπούς) προς θέση δια ζώσης υπογραφών, ώστε να απελευθερώσει την κινητή περιουσία, πράγμα που ήταν αδύνατον να γίνει πιο νωρίς λόγω της πανδημίας covid-19 και των lockdown τόσο στην Ελλάδα όσο και στο Βέλγιο, το δε ταξίδι της αδελφής του στις Βρυξέλλες για λογαριασμό όλων των κληρονόμων έγινε εφικτό -άνευ υπαιτιότητάς τους- μόνο το Σεπτέμβριο του 2020, όμως, αφού έκλεισε ο λογαριασμός του ως άνω κληρονομούμενου, τα τελικά δικαιολογητικά (θέση των 3 λογαριασμών την ημερομηνία θανάτου) που απαιτούσε η Δ.Ο.Υ. Χολαργού εκδόθηκαν από δύο διαφορετικά τμήματα της και εστάλησαν στην Ελλάδα με απλό ταχυδρομείο (η αρνιόταν να τα στείλει με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο), λόγω δε της πανδημίας τα δικαιολογητικά αυτά ελήφθησαν με μεγάλη καθυστέρηση μόλις το Μάιο του 2021 (δικαιολογητικά υπό στοιχείο «γ» που συνυποβλήθηκαν με την συμπληρωματική δήλωση ΦΚληρ), ενώ και η βεβαίωση απασχόλησης στις Η.Π.Α για το διάστημα 1968-1981 εστάλη με μεγάλη καθυστέρηση (λόγω της πανδημίας) στις 11.2.2021 από την Παγκόσμια Τράπεζα (απαιτούμενο δικαιολογητικό για την δήλωση ΦΚληρ), και

δ) υφίστατο η υποχρέωση να υποβληθεί δήλωση ΦΚληρ στο Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να περιέλθει η περιουσία στους κληρονόμους, και τόσο ο ίδιος όσο και οι λοιποί εξ αδιαθέτου υπόχρεοι δε γνώριζαν ότι έπρεπε να υποβληθεί δήλωση και στην Ελλάδα, οι δε διαδικασίες δήλωσης ΦΚληρ στο Ηνωμένο Βασίλειο και το κλείσιμο των λογαριασμών του ως άνω κληρονομούμενου ολοκληρώθηκαν μόλις το Φεβρουάριο 2020.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 8 παρ. 2 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την 03.03.2019, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση)) η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 1 περ. β' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ προϋποθέτει την υποβολή αίτησης από τον υπόχρεο στο ΦΚληρ **πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση**, κάτι που εν προκειμένω δεν έγινε, αφού σύμφωνα με όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων η σχετική αίτησή του υποβλήθηκε στις 24.5.2021 (υπ' αριθμ. πρωτ./24.5.2021 έγγραφο) μαζί με την οικεία υπ' αριθμ./2021 δήλωσή του ΦΚληρ (με την οποία δηλώθηκαν τα ποσά των αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά), όταν πλέον, επίσης κατά τους ως άνω ισχυρισμούς του, τα ποσά των αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών ήταν πλέον στην ελεύθερη διάθεσή του και είχε στα χέρια του και όλα τα σχετικά απαραίτητα δικαιολογητικά.

β) Εξάλλου, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην από 05.10.2023 έκθεση απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 4 αυτής), στο φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης δεν υπάρχει απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σε μεταγενέστερο χρόνο.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση

Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 07.08.2023 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί των οποίων εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 29.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως κληρονόμου του του (ημερομηνία θανάτου 03.03.2019), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ./7.8.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (αριθμ. φακέλου Θ-...../2019).

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	63.219,17 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	31.609,59 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>94.828,76 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.