



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 07/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1799

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

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

ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το υπ' αριθ.πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την υπ' αριθ. απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ κλήση προς ακρόαση με υποβολή εγγράφων απόψεων της υπηρεσίας μας.

10. Την υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφη απάντηση της προσφεύγουσας στην ως άνω κλήση.
11. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 579.845,86 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 2961/2001. Μετά την αφαίρεση του φόρου που έχει βεβαιωθεί ποσού 168.657,00 ευρώ η οφειλόμενη διαφορά του φόρου ανήλθε στο ποσό των 411.188,86 ευρώ επί του οποίου επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (50%) ποσού 205.594,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 616.783,29 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου που απεβίωσε στις και σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Πιστοποιητικό Πλησιεστέρων Συγγενών του Δήμου Κηφισιάς άφησε πλησιέστερους συγγενείς, τους:

1., σύζυγος από 15/09/1991.
2., ενήλικο τέκνο.
3., ενήλικο τέκνο.

Με το με αρ. πρωτ. Διαβιβαστικό έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαβίβασε τον φάκελο της υπόθεσης (.....) στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω αρμοδιότητας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Σύμφωνα με το με αρ. Πιστοποιητικό του τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου Αθηνών, όπως προκύπτει από το Γενικό Βιβλίο Διαθηκών, από καταχωρήθηκε αντίγραφο πρακτικού δημοσίευσης διαθήκης της οποίας διαθέτης φέρεται να είναι ο Πρόκειται για την από ξενόγλωσση διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε την από το Τμήμα Διαταγμάτων-Γραφείο Κληρονομιών της πόλης και καταχωρίσθηκε στον Τόμο του Ειρηνοδικείου Αθηνών με αύξοντα αριθμό Εκτός από την παραπάνω διαθήκη δεν έχει περιέλθει στη φορολογική αρχή αντίγραφο πρακτικού δημοσίευσης από επιχώρια αρχή.

Σύμφωνα με το με αρ. πιστοποιητικό του τμήματος Διαθηκών του Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως προκύπτει από τα βιβλία διαθηκών, από δημοσιεύθηκε διαθήκη της οποίας διαθέτης φέρεται ότι είναι ο Πρόκειται για την από ξενόγλωσση διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε την από το Τμήμα Διαταγμάτων-Γραφείο Κληρονομιών της πόλης και καταχωρίσθηκε στο γενικό βιβλίο διαθηκών του Πρωτοδικείου Αθηνών, στον τόμο με αύξοντα αριθμό Εκτός από την παραπάνω διαθήκη δεν έχει δημοσιευτεί άλλη διαθήκη, ούτε έχει περιέλθει στη φορολογική αρχή αντίγραφο πρακτικού δημοσίευσης από άλλο Δικαστήριο ή Προξενική Αρχή.

Σύμφωνα με το με αρ. Πιστοποιητικό του τμήματος Αποποιήσεων του Ειρηνοδικείου Αθηνών δεν είχε καταχωρηθεί δήλωση για αποποίηση της κληρονομιάς του αποβιώσαντα από τους κληρονόμους του.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Πιστοποιητικό του τμήματος Γενικού Αρχείου του Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως προκύπτει από τα ευρετήρια κατάθεσης δικογράφων από δεν είχε κατατεθεί αγωγή απευθυνόμενη προς το Πρωτοδικείο Αθηνών κατά των κληρονόμων του σχετική με την αμφισβήτηση του κληρονομικού τους δικαιώματος στην κληρονομιά του.

Η από Διαθήκη του

Διαθήκη

«Η από Διαθήκη του

(Μετάφραση από τη γερμανική στην ελληνική γλώσσα)

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΠΡΑΞΗ

Διαθήκη με συμβολαιογραφική πράξη (διάταξη τελευταίας Βουλήσεως)

Ενώπιον του κάτωθι υπογράφοντος, Συμβολαιογράφου του Συμβολαιογραφείου , εμφανίστηκε σήμερα στο ο ακόλουθος διαθέτης:

..... γεννηθείς στις, κάτοικος

Ο διαθέτης εξέφρασε τη Βούλησή του στον Συμβολαιογράφο και ακολούθως του ανέθεσε τη σύνταξη της παρούσας διαθήκης με συμβολαιογραφική πράξη.

ΔΙΑΘΗΚΗ ΜΕ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΠΡΑΞΗ (ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ)

Εγώ, ο κάτωθι υπογράφων, επί της οδού δηλώνω πως αυτή είναι

Η ΔΙΑΘΗΚΗ ΜΟΥ

Όσον αφορά όλη την περιουσία μου, πάσης φύσεως και όπου κι αν αυτή βρίσκεται, και ότι έχω σώας τας φρένας.

1. Μένω στο, από το 2013. Θεωρώ το ως τον τόπο της κατοικίας μου και ως τον τόπο της συνήθους διαμονής μου.

2. Η παρούσα διαθήκη υπόκειται στο δίκαιο της ως το δίκαιο του τόπου της κατοικίας μου.

3. Δια της παρούσης ανακαλώ όλες τις προηγούμενες διαθήκες και διατάξεις τελευταίας Βούλησής μου και τις αντικαθιστώ με την παρούσα νέα διαθήκη.

4. Η αγαπημένη μου σύζυγος,, και εγώ, παντρευτήκαμε στις στην Αθήνα, Ελλάδα.

5. Από το γάμο μου με τη γυναίκα μου, έχω αποκτήσει δύο τέκνα:

- γεννηθείσα στιςκαι

- γεννηθείσα την

Δεν υπάρχουν άλλοι απόγονοι.

6. Η γυναίκα μουκαι οι κόρες μου είναι οι κληρονόμοι μου. Επιθυμία μου είναι η γυναίκα μου να λάβει το μεγαλύτερο μέρος της περιουσίας μου. Εύχομαι οι κόρες μου να σεβαστούν αυτή την επιθυμία μου, ακόμα και αν αυτό ενδέχεται να σημαίνει ότι οι κόρες μου δε θα πάρουν το νόμιμο δικαίωμά τους.

7. Οι οδηγίες στο κεφάλαιο Α θεωρούνται όλες ως κληροδοτήματα.

Α. Κληροδοτήματα

8. Είμαι συνιδιοκτήτης 3 ακινήτων:

- Ένα στο το οποίο πρόσφατα απέκτησα: αποτελούμενο από ιδιοκτησίες υπ' αριθμ.

.....και

- Δύο ιδιοκτησίες στην Ελλάδα: επί της οδού

Έχω μερίδιο 50% σε κάθε μία από αυτές τις τρεις ιδιοκτησίες. Το άλλο 50% ανήκει ήδη στη σύζυγό μου Μετά το θάνατό μου, επιθυμώ το 50% μερίδιο μου επί αυτών των ιδιοκτησιών να περιέλθει στη σύζυγό μου

9. Έχω 1.700.000 δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που όλα λήγουν την 31-12-2017: Θέλω να περιέλθουν στη σύζυγό μου Της συνιστώ θερμά να ρευστοποιήσει το 70% των μετοχών αμέσως μετά το θάνατό μου, σε περίπτωση που αυτό δεν έχει ήδη συμβεί. Τα υπόλοιπα μπορούν να κρατηθούν, μέχρις ότου το αποφασίσει η Συμβουλευώ θερμά τη να απευθυνθεί στο, έναν από τους καλύτερους φίλους μου, γεννηθέντα στις, ως σύμβουλό της για να την καθοδηγεί για το που και πότε πρέπει να επενδύσει. Περαιτέρω, συνιστώ τη δημιουργία ενός οικογενειακού ταμείου που θα περιέχει αυτές τις 1.700.000 μετοχές. Πρέπει, επίσης, να συμβουλευθεί τον, Γενικό Σύμβουλο της σήμερα, για τον φορολογικά πιο αποτελεσματικό τρόπο μεταχείρισης τους.

10.: Υπάρχουν περίπου 50.000 μετοχές της, οι οποίες θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για φιλανθρωπικούς σκοπούς τα επόμενα χρόνια. Η, η πρέπει να συμφωνήσουν ομόφωνα πόσο, που και πότε θα προβούν σε δωρεά των μετοχών αυτών ή αν θα τις ρευστοποιήσουν και θα κάνουν τη δωρεά σε μετρητά. Πρέπει να συμβουλευθούν τον για το πόσο, που και πότε πρέπει να λάβουν χώρα οι δωρεές. Πρέπει, επίσης, να συμβουλευθούν τον, για τον φορολογικά πιο αποτελεσματικό τρόπο.

11. Μετοχές απόδοσης για το 2015 (138.476 μετοχές απόδοσης), για το 2016 (159.876 μετοχές απόδοσης) και για το 2017 (128.421 μετοχές απόδοσης): Όλος ο πλούτος που θα προκύψει από την αυτόματη ρευστοποίηση αυτών των μετοχών θέλω να περιέλθει ισομερώς στην Μπορούν, επίσης, να χρησιμοποιήσουν τον ως σύμβουλό τους σχετικά με το τι να κάνουν με τα χρήματα. Είμαι πλήρως πεπεισμένος ότι και οι δύο θα αξιοποιήσουν τις γνώσεις του με σοφία. Πρέπει, επίσης, να συμβουλευτούν τον για τον φορολογικά πιο αποτελεσματικό τρόπο μεταχείρισής του.

12. Το συνολικό ποσό των 400.000 ευρώ (€) και 200.000 ελβετικών φράγκων (CHF) που επενδύθηκε μέσω της πρέπει να πάει στη σύζυγό μου, η οποία είναι η μοναδική που θα αποφασίσει τι θα γίνει στη συνέχεια. Μπορεί, επίσης, να χρησιμοποιήσει τον ως τον σύμβουλο της.

13. Το 100% των μετρητών στα Βιβλία μου με το όνομά μου θέλω να πάει στη σύζυγό μου Η συμβουλή μου είναι να διατηρήσει σε μετρητά όχι περισσότερο από το 15% του συνολικού πλούτου, εξαιρουμένης της ακίνητης περιουσίας.

14. Το 100% της σύνταξής μου θέλω να πάει στη σύζυγό μου Είναι σκόπιμο να καταλήξει σε μια συμφωνία για μηνιαία σύστασή της και από τα δύο ταμεία, και το ελληνικό και το ελβετικό.

15. Τα τέσσερα ρολόγια μου πρέπει να διανεμηθούν κατά τον ακόλουθο τρόπο:

- Το να πάει στην
- Το να πάει στον
- Το να πάει στον αδερφό μουη και
- Το να πάει στον, γεννηθέντα στην Αθήνα

B. Περαιτέρω επιθυμίες και οδηγίες

16. ...

17. ...

18. ...

19. ...

20. Δηλώνω ότι αν κάποιος αμφισβητήσει οποιαδήποτε διάταξη της παρούσας διαθήκης, το μερίδιο του στην περιουσία θα μειωθεί αυτομάτως στην νόμιμη μοίρα του, και αντίστοιχα δεν θα λογίζεται

πλέον ως κληρονόμος ή κληροδόχος. Σε περίπτωση που ο κληρονόμος που αμφισβήτησε οποιαδήποτε διάταξη της παρούσας διαθήκης δικαιούται νόμιμης μοίρας, όλα όσα έχει λάβει ή θα λάβει από μένα κατά τη διάρκεια της ζωής μου θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον υπολογισμό του μεριδίου του στην περιουσία.

21. Ο Συμβολαιογράφος θα παραδώσει το πρωτότυπο της διαθήκης στον ως εκτελεστή της περιουσίας μου.

,»

Δηλώσεις που ελέγχονται: (συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς από κοινού, εξ αδιαθέτου), τροποποιητική ν. 4512/2018 (.....

Γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων - Αιτήματα του Άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. προς τους κληρονόμους

Με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους του καθώς και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4987/2022. Ομοίως κοινοποιήθηκε η με αρ. εντολή φορολογικού ελέγχου.

Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους του Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 4987/2022.

Ανταποκρινόμενοι στο παραπάνω αίτημα οι κληρονόμοι απέστειλαν μέρος από τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ζητήθηκαν με τα διαβιβαστικά έγγραφα που πήραν αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Κληρονομιάς, συντάχθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους ηλεκτρονικά με συνημμένους τους με αρ. Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Κληρονομιάς, έτους 2017, με το οποίο ζητείτο εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου, να διατυπωθούν εγγράφως οι απόψεις τους σχετικά με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου.

Σε απάντηση στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκομίστηκε το με αριθμό πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Υπόμνημα των κληρονόμων.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα και τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν, προέβη στη σύνταξη της από έκθεση μερικού φόρου κληρονομιάς και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται το δηλωθέν Ενεργητικό και Παθητικό της κληρονομιάς, το Ενεργητικό και το Παθητικό, έτσι όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, μετά την εξέταση των ως άνω υπομνημάτων και την εν μέρει αποδοχή των ισχυρισμών των κληρονόμων καθώς και η διαφορά δηλώσεων-ελέγχου:

Κληρονομιά Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο Διαφορά Δηλώσεων - Ελέγχου

(Πίνακας 7.4 της έκθεσης ελέγχου):

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
1		525.643,48	672.506,15	146.862,67	..... ..... .....
2		243.647,62	243.647,62	0,00	..... ..... .....
					
3		1.276.626,78	1.276.626,78	0,00	..... ..... .....
4		0,00	0,00	0,00	..... ..... .....
5		130.245,57	130.245,57	0,00	..... ..... .....
6		0,00	0,00	0,00	..... ..... .....
7		455.373,75	455.373,75	0,00	..... ..... .....
8		13.515,33	13.515,33	0,00	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
9		100.396,68	100.396,68	0,00	..... ..... .....
10		594.940,00	594.940,00	0,00	..... ..... .....
11		1.876.135,00	1.876.135,00	0,00	..... ..... .....
12		2.338,76	2.338,76	0,00	..... ..... .....
13		0,00	0,00	0,00	..... ..... .....
14		0,00	0,00	0,00	..... ..... .....
15		387.088,24	387.088,24	0,00	..... ..... .....
16		895,02	895,02	0,00	..... ..... .....
17		6.821,08	6.821,08	0,00	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
18		2.389,13	2.389,13	0,00	..... ..... .....
19		19.344.253,84	21.818.747,31	2.474.493,47	..... ..... .....
20		5.643.818,92	0,00	-5.643.818,92	..... ..... .....
21		391.655,12	391.655,12	0,00	..... ..... .....
22		491.433,84	0,00	-491.433,84	..... ..... .....
23		14.464,33	14.464,33	0,00	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
24		13.500,04	13.500,04	0,00	..... ..... .....
25		4.821,44	4.821,44	0,00	..... ..... .....
26		2.821.909,46	6.171.020,39	3.349.110,93	..... ..... .....
27		2.821.909,46	6.171.020,39	3.349.110,93	..... ..... .....
28		4.339,30	4.339,30	0,00	..... ..... .....
29α		49.959,11	49.959,11	0,00	..... ..... .....
29β		24.979,55	24.979,55	0,00	..... ..... .....
29γ		24.979,55	24.979,55	0,00	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
30α		5.553,70	5.553,70	0,00	..... ..... .....
30β		2.776,85	2.776,85	0,00	..... ..... .....
30γ		2.776,85	2.776,85	0,00	..... ..... .....
31α		1.634,42	1.634,42	0,00	..... ..... .....
31β		817,21	817,21	0,00	..... ..... .....
31γ		817,21	817,21	0,00	..... ..... .....
32		4.000,00	6.000,00	2.000,00	..... ..... .....
33		3.640,00	11.000,00	7.360,00	..... ..... .....
34		11.571,46	11.571,46	0,00	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
35α		2.773,00	2.773,00	0,00	..... ..... .....
35β		1.386,50	1.386,50	0,00	..... ..... .....
35γ		1.386,50	1.386,50	0,00	..... ..... .....
36α		1.695,15	1.695,15	0,00	..... ..... .....
36β		847,57	847,57	0,00	..... ..... .....
36γ		847,57	847,57	0,00	..... ..... .....
37α		52.917,14	52.917,14	0,00	..... ..... .....
37β		26.458,57	26.458,57	0,00	..... ..... .....
37γ		26.458,57	26.458,57	0,00	..... ..... .....
38α		0,00	31.195,84	31.195,84	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
38β		0,00	832,65	832,65	.....
38γ		0,00	832,65	832,65	.....
					
39.		399.824,59	0,00	399.824,59	..... ..... .....
40.		14.471.515,69	0,00	14.471.515,69	..... ..... .....
41.		4.716.503,36	0,00	4.716.503,36	..... ..... .....
42.		202.894,37	0,00	202.894,37	..... ..... .....
43.		1.543,02	1.543,02	0,00	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
44.		16.495,76	16.495,76	0,00	..... ..... .....
45.		13.500,04	13.500,04	0,00	..... ..... .....
46		4.821,44	4.821,44	0,00	..... ..... .....
47		321.055,42	0,00	321.055,42	..... ..... .....
48.		10.525,00	0,00	10.525,00	..... ..... .....
49		767.534,40	0,00	767.534,40	..... ..... .....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
50		767.534,40	0,00	767.534,40	..... ..... .....
51		670.413,45	670.413,45	0,00	..... .....
	Συνυπολογιζόμενες Δωρεές				..... .....
52		14.277,47	14.277,47	0,00	..... ..... .....
53		0,00	491.433,84	491.433,84	..... ..... .....

Διαπιστώσεις ελέγχου για Δωρεές & Έπιπλα και Σκεύη:

Προγενέστερες Δωρεές:

Συμπεριλήφθηκαν: α) η με αρ. Δήλωση Φόρου Δωρεάς Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, από τοπρος την, για το ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής για το ποσό 14.277,47 ευρώ (.....), από την οποία δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή. Το ανωτέρω ποσό συνυπολογίστηκε στην κληρονομική μερίδα της και β) η με αρ. Δήλωση Φόρου Δωρεάς Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το με αρ. Ομαδικό Συνταξιοδοτικό Συμβόλαιο της για το ποσό 491.433,84 ευρώ (.....). Πρόκειται για δωρεά αιτία θανάτου, από το προς την Το ανωτέρω ποσό συνυπολογίστηκε στην κληρονομική μερίδα της και αφαιρέθηκε ο φόρος που καταβλήθηκε ποσού 11.071,69 ευρώ.

Έπιπλα και Σκεύη:

Η αξία των επίπλων υπολογίστηκε ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομαία περιουσία (άρθρο 13§2 «Κώδικα Κληρονομιών»).

Η αξία των κτισμάτων υπολογίστηκε ότι ανέρχεται στο συνολικό ποσό 985.834,18 ευρώ, εκ των οποίων τα 99.918,22 ευρώ αφορούν τα εξ αδιαθέτου κτίσματα στον

Ως εκ τούτου: Έπιπλα & Σκεύη = $985.834,18 \times 1/30 = 32.861,14$ ευρώ, που επιμερίστηκε ως εξής:: 31.195,84 ευρώ,: 832,65 ευρώ και: 832,65 ευρώ.

Κατόπιν αυτών η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας(εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου),

προσδιορίστηκε ως εξής:

Περιγραφή Περιουσιακών Στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά
Ενεργητικό			
Από τον ως άνω Πίνακα:	2.882.397,98	6.233.458,60	3.351.060,62
- Τα στοιχεία με α/α 27 & 28,			
- 25% από τα στοιχεία με α/α 29-31, 35-37			
- Ποσό 832,65 € από το στοιχείο με α/α 38			
Συνολική Αξία Ενεργητικού	2.882.397,98	6.233.458,60	3.351.060,62
ΜΕΙΟΝ Παθητικό			
Από τον ως άνω Πίνακα:	767.534,40	0,00	-767.534,40
- Το στοιχείο με α/α 50			
Συνολική Αξία Παθητικού	767.534,40	0,00	-767.534,40
Καθαρή αξία Κληρονομικής Μερίδας	2.114.863,58	6.233.458,60	4.118.595,02
Φορολογητέα αξία	2.114.863,58	6.233.458,60	4.118.595,02

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου, δεδομένου ότι η τελευταία συνήθης διαμονή του βρισκόταν και δεν έχει γίνει επιλογή του δικαίου της ιθαγένειας (ελληνική) του κληρονομούμενου ως εφαρμοστέο δίκαιο στην κληρονομική διαδοχή, εφαρμόστηκε ο ευρωπαϊκός κανονισμός σχετικά με τη διασυννοιακή κληρονομική διαδοχή, για τα εξ αδιαθέτου περιουσιακά στοιχεία.

Προσδιορισμός φόρου κληρονομικής μερίδας:

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη:

- Τις σχετικές διατάξεις, όπως ισχύουν κατά τη χρονολογία φορολογίας,
 - Τις Δηλώσεις Φόρου Κληρονομιάς που υποβλήθηκαν,
 - Τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν,
 - Τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από άλλες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. και από τρίτους,
 - Το άρθρο 29 του «Κώδικα Κληρονομιών» περί κατάταξης φορολογουμένων και φορολογικών κλιμάκων,
 - Τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4987/2022 περί επιβολής προστίμου,
- εκδόθηκε οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2017 για την προσφεύγουσα, ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Α' Κατηγορία)	
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001	579.845,86
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	168.657,00
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ (1) - (2)	411.188,86
4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 58 ΚΦΔ, 50%	205.594,43
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	616.783,29

Συμπληρωματικό υπόμνημα:

Υποβλήθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. Συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία προς αντίκρουση της θέσης του ελέγχου εν σχέσει με το με α/α 27 στοιχείο του ενεργητικού και το με α/α 50 στοιχείο του παθητικού του ως άνω Πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου.

Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ' αριθ. Απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία για την έκδοση απόφασης επί της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες, ήτοι έως την, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 § 5 του Κ.Φ.Δ. και της εγκυκλίου Ε. 2010/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Επιπλέον εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ κλήση προς ακρόαση για υποβολή εγγράφων απόψεων της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εστάλη στην προσφεύγουσα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις Επί της κλήσης αυτής η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημά της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος ισχυρισμός:

Σχετικά με τα στοιχεία του Ενεργητικού με α/α 20, 26, 27 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι:

α) πρέπει ληφθούν υπόψη τα έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών που πραγματοποιήθηκε μετά το θάνατο του κληρονομούμενου και όχι η αποτιμηθείσα αξία των μετοχών κατά την ημερομηνία θανάτου του και β) το ήμισυ αυτής της αξίας αφορά τη σύζυγο (α/α 20 του πίνακα), ως την αξίωση της, κατά το ελβετικό δίκαιο, στην περιουσία που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του γάμου. Το υπόλοιπο ποσό αφορά κατά ίσα μέρη τις θυγατέρες του κληρονομούμενου (α/α 26 και 27 του πίνακα).

2ος ισχυρισμός:

Σχετικά με το στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 38 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατά τον υπολογισμό της αξίας των επίπλων και σκευών, συνυπολόγισε εσφαλμένα: α) την αξία του υπόγειου χώρου στάθμευσης και β) την αξία του ακινήτου που ευρίσκεται επί της οδού μολονότι το εν λόγω ακίνητο εκμισθωνόταν κατά το χρόνο θανάτου άνευ επίπλων και σκευών.

3ος ισχυρισμός:

Σχετικά με τα στοιχεία του Παθητικού με α/α 41, 49, 50 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα δε συμπεριέλαβε στο παθητικό της κληρονομιάς: α) φόρο εισοδήματος με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του κληρονομούμενου στην Ελβετία, έτους 2017, ποσού 676.805 CHF (=EUR 608.801,83) εκ συνολικού φόρου 5.517.042,80 CHF και β) εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ποσού 176.463,00 CHF (= EUR 158.732,57) εκ συνολικών εισφορών 1.432.839 CHF, ήτοι συνολικό ποσό 767.534,40 ευρώ.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό:

- **Στοιχεία του Ενεργητικού με α/α 20, 26, 27**

Επειδή, για τα περιουσιακά στοιχεία με α/α 20, 26, 27 του πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου με περιγραφή «Χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν δυνάμει δικαιώματος βάσει του προγράμματος

..... που ωρίμασαν την, που αφορούν τις μετοχές απόδοσης του κληρονομούμενου, τις οποίες η εταιρεία του είχε χορηγήσει ως εξής: κατά το έτος 2015, 159.876 κατά το έτος 2016 και 128.421 κατά το έτος 2017 και κατά το χρόνο του θανάτου δεν είχε παρέλθει η τριετής περίοδος απόδοσης:

Δηλώθηκαν από τις κληρονόμους τα έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών, συνολικής αξίας **11.287.637,80 ευρώ** (12.548.467 CHF). Οι εν λόγω μετοχές πουλήθηκαν σταδιακά μετά το θάνατο του κληρονομούμενου και συγκεκριμένα στις σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις της εταιρείας διαχείρισης χρεογράφων(Σχετ. 13.1, 13.2, 13.3 και 13.4).

Το ήμισυ αυτής της αξίας ήτοι ποσό **5.643.818,92 ευρώ** δηλώθηκε από τη σύζυγο (α/α 20 του πίνακα), με την αιτιολογία ότι έχει συνταχθεί μεταξύ των κληρονόμων, στο, το από Σύμφωνο Διανομής Κληρονομιαίας Περιουσίας, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, βάσει του οποίου η σύζυγος έχει αξίωση στο ήμισυ της περιουσίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του γάμου, το οποίο και εξαιρείται από την κληρονομιά του κληρονομούμενου. Το υπόλοιπο ποσό δηλώθηκε από τις θυγατέρες του κληρονομούμενου (κατά 25% η καθεμία), ήτοι ποσό 2.821.909,46 ευρώ δηλώθηκε από τη (α/α 27 του πίνακα) και ποσό 2.821.909,46 ευρώ δηλώθηκε από τη (α/α 26 του πίνακα).

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι στη διαθήκη του κληρονομούμενου ορίζεται ότι αυτή υπόκειται στο δίκαιο της Ελβετίας, ως το δίκαιο του τόπου της κατοικίας του, αφετέρου ότι σε υποθέσεις διασυνοριακής κληρονομικής διαδοχής μετά την, όπως εν προκειμένω, η διεθνής δικαιοδοσία και το εφαρμοστέο δίκαιο που διέπει το σύνολο των κληρονομικών σχέσεων προσδιορίζονται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Κανονισμού (ΕΕ) 650/2012, ο οποίος έχει άμεση ισχύ σε όλα τα κράτη μέλη, άρα και στην Ελλάδα. Επισημαίνει δε ότι στο άρθρο 20 του Κανονισμού προβλέπεται ότι δίκαιο που καθορίζεται από τον Κανονισμό, εφαρμόζεται ακόμα και αν δεν πρόκειται για δίκαιο κράτους μέλους. Συνεπώς ο Κανονισμός εφαρμόζεται σε όλα τα αστικά θέματα που άπτονται μίας κληρονομικής διαδοχής. Σύμφωνα δε με τους ισχυρισμούς της, από τα άρθρα 20, 21, 22 και 23 του Κανονισμού συνάγεται ότι στην υπό κρίση υπόθεση, εφαρμοστέο δίκαιο για τα ζητήματα κληρονομικής διαδοχής του κληρονομούμενου είναι το ελβετικό δίκαιο, ως το δίκαιο του κράτους στο οποίο ο θανών είχε τη συνήθη διαμονή του κατά το χρόνο του θανάτου.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται το από Σύμφωνο Διανομής Κληρονομιαίας Περιουσίας, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, που συντάχθηκε μεταξύ των νόμιμων κληρονόμων του κληρονομούμενου στο, βάσει του οποίου η συζυγική αξίωση της (το 1/2 των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο) ανέρχεται συνολικά σε 16.532.469 CHF. Στην ως άνω αξίωση της, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, περιλαμβάνεται και το ήμισυ των εσόδων ποσού 12.548.467 CHF από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών απόδοσης, κατά τη διάρκεια του έτους 2018, ήτοι ποσό **6.274.233,50 CHF** (5.643.812,92 ευρώ). Το υπόλοιπο ποσό 6.274.233,50 CHF διανεμήθηκε εξ ημισείας στις θυγατέρες του κληρονομούμενου, ήτοι ποσό **3.137.116,75 CHF** (2.821.909,46 ευρώ) σε κάθε μία από αυτές.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε επιπλέον έγγραφο της εταιρείας διαχείρισης χαρτοφυλακίωνμε τίτλο «Βεβαίωση Τερματισμού», επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, σύμφωνα με το οποίο αποτιμήθηκε το χαρτοφυλάκιο του κληρονομούμενου, λόγω θανάτου στις Στο εν λόγω χαρτοφυλάκιο, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται 426.773 μετοχές απόδοσης με συνολική αποτιμηθείσα αξία κατά την 10.912.583,61 GBP.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτούς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και:

α) βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 6 και στο άρθρο 9 του Κώδικα Κληρονομιών, ως αξία για τον υπολογισμό του φόρου, έλαβε την αγοραία αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (ημερομηνία θανάτου), όπως αυτή αποτυπώνεται στην ως άνω «Βεβαίωση Τερματισμού», ήτοι 426.773 μετοχές με συνολική αξία 10.912.583,61 GBP και όχι τα έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Λόγω δε του ότι η ισοτιμίακατά την ήταν 0,88418, σύμφωνα με το δελτίο ισοτιμιών της, 10.912.583,61 GBP ισοδυναμούν με 12.342.040,77 ευρώ.

β) Δε συμπεριέλαβε το κατά δήλωση ως άνω ποσό στην κληρονομική μερίδα της (βάσει του ελβετικού δικαίου), αλλά βάσει των οριζόμενων στην απόδιαθήκη, συμπεριέλαβε αξία 10.912.583,61 GBP = 12.342.040,77 ευρώ, εξ ημισείας στις κληρονομικές μερίδες των θυγατέρων του.

A. Ως προς την αξία για τον υπολογισμό του φόρου των μετοχών (αριθμός μετοχών – τιμή κλεισίματος των μετοχών στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου):

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η θέση του ελέγχου σε σχέση με τη φύση, τον αριθμό και την αξία των Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...τα δεν συνιστούν δικαιώματα αλλά μετοχές και μάλιστα εισηγμένες και άρα, η αποτίμηση της αξίας τους θα πρέπει να γίνεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 και 6 του ΚΦΚληρ, σύμφωνα με τις οποίες ως αξία αυτών λαμβάνεται η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι η αξία τους κατά την προηγούμενη του θανάτου ημέρα...

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του για σκοπούς υπολογισμού της αξίας των τα οριζόμενα στο με ημερομηνία (Σχετικό 7) όπου παρουσιάζεται συνοπτικά ο αριθμός (426.773 τεμάχια) και η συνολική αξία (10.912.585,61 GBP) των επίμαχων μετοχών

Ωστόσο, ούτε ο αριθμός των τεμαχίων ούτε η αξία ανά τεμάχιο (25,57 GBP), που είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής τηςστο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την (πρβλ. εκτύπωση από την επίσημη ιστοσελίδα της, Σχετικό 15), όπως αυτά αποτυπώνονται στο ως άνω έγγραφο της είναι τα ορθά για σκοπούς υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς. Ειδικώς εν σχέσει με το αριθμό των τεμαχίων των επισημαίνουμε ότι κατά τα οριζόμενα στοκαι στη διαθήκη του κληρονομούμενου, ηείχε χορηγήσει στον κληρονομούμενο 138.476 κατά το έτος 2015, 159.876 κατά το έτος 2016 και 128.421 κατά το έτος 2017. Κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου δεν είχε παρέλθει η τριετής περίοδος απόδοσης. Όπως δε αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα έγγραφα της [Σχετικά 13.1 έως 13.8], εκ των συνολικά 426.773 χορηγηθεισών (138.476+159.876+128.421) δεν κατοχυρώθηκαν εντέλει 43.664 (32.106+11.558) λόγω μη πλήρωσης των όρων απόδοσης (.....) [Σχετικά 13.5 και 13.6], ενώ στον αρχικό αριθμό χορηγηθεισών προστέθηκαν ακόμη 13.293 (3.067+3.541+2.416+2.790+1.479=13.293) λόγω διανομής μερίσματος (.....) [Σχετικό 13.7] και έτσι, ο αριθμός των που χορηγήθηκαν και τελικά κατοχυρώθηκαν στο πλαίσιο του προγράμματος ανήλθε σε 396.402 (426.773-43.664+13.293), εκ των οποίων 20.316 πωλήθηκαν αυτόματα για την κάλυψη των απαιτήσεων παρακράτησης ασφαλιστικών εισφορών (στα προσκομιζόμενα έγγραφα της οι ασφαλιστικές εισφορές μνημονεύονται ως φόροι/taxes) [Σχετικό 13.8] και οι λοιπές 376.086 (396.402-20.316) πωλήθηκαν [Σχετικά 13.1 έως 13.4] κατ' εντολή του εκτελεστή της διαθήκης

Όσον αφορά στην αξία εκάστης μετοχής για σκοπούς υπολογισμού του φόρου κληρονομίας, αυτή ανέρχεται σε 25,25 GBP, που είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής τηςστο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την Παρασκευή (τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Χρηματιστήριο πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου-χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που επήλθε τη Δευτέρα), κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 6, 9 και 12 του ΚΦΚληρ (πρβλ. εκτύπωση από την επίσημη ιστοσελίδα της, Σχετικό16). Η αξία αυτή επιβεβαιώνεται εξάλλου και από τη δήλωση φόρου εισοδήματος 2017 που υπεβλήθη στις ελβετικές φορολογικές αρχές στην οποία μνημονεύεται η συνολική αξία των

Έτι περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η αξία των 13.293, η οποία υπολογίστηκε κατά τα ανωτέρω (13.293 × 25,25 GBP= 335.648,25 GBP που αντιστοιχεί σε 435.403 CHF) έχει γίνει ήδη δεκτή από τον έλεγχο και έχει ήδη συνυπολογιστεί στην κληρονομιαία μερίδα της ως στοιχείο με α/α 21 στον Πίνακα 7.4 της Έκθεσης Ελέγχου....

Κατά συνέπεια για σκοπούς υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου κληρονομίας που αναλογεί στις επίμαχες μετοχές, η Υπηρεσία σας θα πρέπει να λάβει υπόψη την αξία που δηλώθηκε με τις ελεγχόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομίας και υπολογίζεται ως εξής: αριθμός των που τελικώς κατοχυρώθηκαν 396.402 μείον των 13.293 που περιλαμβάνονται στην κληρονομιαία περιουσία ως έτερο στοιχείο με α/α 21 επί την αξία εκάστης (25,25 GBP) = 9.673.502,25 GBP που αντιστοιχεί σε 12.548.467 CHF και σε 11.287.637,80 Ευρώ και να τροποποιήσει αντιστοίχως τις προσβαλλόμενες με την παρούσα

υπό αριθμ. και ημερομηνία Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.».

Επειδή, προκειμένου να αποτιμηθεί η αξία των μετοχών, η εταιρεία διαχείρισης χαρτοφυλακίων έλαβε υπόψη της: α) την αγοραία αξία ανά μετοχή κατά το χρόνο του θανάτου, ήτοι την τιμή κλεισίματος της μετοχής της εργοδότριας εταιρείαςστο χρηματιστήριο του Λονδίνου την (25,57 GBP) και β) τον αριθμό των μετοχών (426.773) κατά την ίδια ημερομηνία. Η συνολική αποτιμηθείσα αξία 10.912.585,61 GBP=12.342.040,77 ευρώ, προέκυψε με πολλαπλασιασμό των 426.773 μετοχών με την ως άνω τιμή 25,57 GBP.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: α) δεν κατοχυρώθηκαν 43.664 μετοχές (32.106+11.558) λόγω μη πλήρωσης των όρων απόδοσης, ενώ στον αρχικό αριθμό χορηγηθεισών προστέθηκαν ακόμη 13.293 (3.067+3.541+2.416+2.790+1.479=13.293) λόγω διανομής μερίσματος και έτσι, ο αριθμός των που χορηγήθηκαν και τελικά κατοχυρώθηκαν στο πλαίσιο του προγράμματος ανήλθε σε 396.402 (426.773-43.664+13.293), που πρέπει να ληφθούν υπόψη εν προκειμένω και β) ότι όσον αφορά στην αξία εκάστης μετοχής για σκοπούς υπολογισμού του φόρου κληρονομίας, αυτή ανέρχεται σε 25,25 GBP, που είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής τηςστο χρηματιστήριο του Λονδίνου την Παρασκευή(τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Χρηματιστήριο πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου-χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που επήλθε τη Δευτέρα), κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 6, 9 και 12 του ΚΦΚληρ.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ως άνω ισχυρισμούς και βάσει των οριζόμενων στα άρθρα 6 και 9 του Κώδικα Κληρονομιών, ως αξία για τον υπολογισμό του φόρου, έλαβε την αγοραία αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (ημερομηνία θανάτου), όπως αυτή αποτυπώνεται στην ως άνω «Βεβαίωση Τερματισμού», ήτοι 426.773 μετοχές με συνολική αξία 10.912.583,61 GBP και όχι τα έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, στο άρθρο 3 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο» του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), ορίζεται ότι:

«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, 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, στο άρθρο 6 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, στο άρθρο 9 «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας» του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), ορίζεται ότι:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, στο άρθρο 12 «Αξία μετοχών, ομολογιών, κ.λπ.» του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), ορίζεται ότι:

«1. Για εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, ομολογίες, ιδρυτικούς και λοιπούς γενικά τίτλους των εμπορικών εταιρειών, δημόσια χρεόγραφα ή άλλες τέτοιες φύσης αξίες, ως αξία αυτών λαμβάνεται η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Αν η μεταβίβαση των περιουσιακών αυτών στοιχείων πραγματοποιείται με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με εγγραφή στο χρηματιστήριο και αν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και της ανωτέρω αξίας υπερβαίνει το ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) της τελευταίας, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση για τη διαφορά της αξίας μέσα σε δέκα (10) ημέρες από το χρόνο κατάρτισης του ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου ή της εγγραφής στο χρηματιστήριο».

Επειδή, από τις ισχύουσες ως άνω διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001 προκύπτει ότι ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18 του ν. 2961/2001 και όχι η πραγματική περιουσιακή ωφέλεια που προέκυψε (έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών), καθώς επίσης ότι κρίσιμος χρόνος για τον υπολογισμό της αξίας αυτής είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βάσει των οριζόμενων στις κείμενες διατάξεις και όχι ο χρόνος πώλησης των μετοχών από τους κληρονόμους.

Συνεπώς για τον υπολογισμό της αξίας των εν λόγω μετοχών και σχετικά με το πλήθος αυτών πρέπει να ληφθούν υπόψη οι 426.773 μετοχές που υφίσταντο κατά τηνκαι όχι ο αριθμός των μετοχών που κατοχυρώθηκαν και εν τέλει αποκτήθηκαν (κατά τη διάρκεια του έτους 2018), ήτοι 383.109 μετοχές και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω για εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, ομολογίες, ιδρυτικούς και λοιπούς γενικά τίτλους των εμπορικών εταιρειών, δημόσια χρεόγραφα ή άλλες τέτοιας φύσης αξίες, ως αξία αυτών λαμβάνεται η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η τιμή κλεισίματος της μετοχής τηςστο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την Παρασκευή(τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Χρηματιστήριο πριν το θάνατο του κληρονομούμενου) ανέρχονταν σε 25,25 GBP και η αξία αυτή πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την αποτίμηση των υπό κρίση μετοχών.

Σε αυτή την περίπτωση η συνολική αξία των μετοχών διαμορφώνεται σε 10.776.018,25 GBP (426.773 μετ.*25,25 GBP/μετ.) ή **12.220.756,02 ευρώ**, αφού η ισοτιμία ευρώ με τη λίρα Αγγλίας (Euro/GBP) κατά τηνήταν 0,881780, σύμφωνα με το δελτίο ισοτιμιών της

Ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται δεκτός, συνεπώς η συνολική αξία των μετοχών (.....), κρίνεται ότι ανέρχεται στο ποσό των **12.220.756,02 ευρώ**.

B. Ως προς το δικαίωμα της στο ½ της αξίας των μετοχών (αξίωση της συζύγου στο ½ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, κατ'εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 650/2012 σχετικά με τη διεθνή κληρονομική διαδοχή):

Επειδή, το ήμισυ αυτής της αξίας των εσόδων από την ολοκληρωθείσα πώληση των μετοχών, ήτοι ποσό 5.643.818,92 ευρώ δηλώθηκε από τη σύζυγο (α/α 20 του πίνακα), με την αιτιολογία ότι έχει συνταχθεί μεταξύ των κληρονόμων, στο, το από Σύμφωνα Διανομής Κληρονομιάς Περιουσίας, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, βάσει του οποίου η σύζυγος έχει αξίωση στο ήμισυ της περιουσίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του γάμου, το οποίο και εξαιρείται από την κληρονομιά του κληρονομούμενου. Το υπόλοιπο ποσό δηλώθηκε από τις θυγατέρες του κληρονομούμενου (κατά 25% η καθεμία), ήτοι ποσό 2.821.909,46 ευρώ δηλώθηκε από τη (α/α 27 του πίνακα) και ποσό 2.821.909,46 ευρώ δηλώθηκε από τη(α/α 26 του πίνακα).

Προκειμένου να τεκμηριωθεί η αξίωση της συζύγου στο ήμισυ της περιουσίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του γάμου, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αφενός στη διαθήκη του κληρονομούμενου ορίζεται ότι αυτή υπόκειται στο δίκαιο της Ελβετίας, ως το δίκαιο του τόπου της κατοικίας του, αφετέρου ότι σε υποθέσεις διασυννοριακής κληρονομικής διαδοχής μετά την 17/08/2015, όπως εν προκειμένω, η διεθνής δικαιοδοσία και το εφαρμοστέο δίκαιο που διέπει το σύνολο των κληρονομικών σχέσεων προσδιορίζονται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Κανονισμού (ΕΕ) 650/2012, ο οποίος έχει άμεση ισχύ σε όλα τα κράτη μέλη, άρα και στην Ελλάδα. Συνεπώς εφαρμοστέο δίκαιο για τα ζητήματα κληρονομικής διαδοχής του κληρονομούμενου είναι το ελβετικό δίκαιο, ως το δίκαιο του κράτους στο οποίο ο θανών είχε τη συνήθη διαμονή του κατά το χρόνο του θανάτου.

Επειδή, ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε το κατά δήλωση ως άνω ποσό στην κληρονομική μερίδα της (βάσει του ελβετικού δικαίου), αλλά βάσει των οριζόμενων στην απόδιαθήκη, συμπεριέλαβε αξία 10.912.583,61 GBP = 12.342.040,77 ευρώ, εξ ημισείας στις κληρονομικές μερίδες των θυγατέρων του κληρονομούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τον ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΕ) αριθ. 650/2012 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 4ης Ιουλίου 2012 σχετικά με τη διεθνή δικαιοδοσία, το εφαρμοστέο δίκαιο, την αναγνώριση και εκτέλεση αποφάσεων, την αποδοχή και εκτέλεση δημόσιων εγγράφων στον τομέα της κληρονομικής διαδοχής και την καθιέρωση ευρωπαϊκού κληρονομητηρίου, ορίζεται ότι:

« (9) Το πεδίο εφαρμογής του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να καλύπτει όλα τα θέματα αστικού δικαίου που άπτονται μιας κληρονομικής διαδοχής, δηλαδή όλες τις περιπτώσεις μεταβίβασης κυριότητας αιτία θανάτου, περιουσιακών στοιχείων, δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είτε μέσω ηθελημένης πράξης μεταβίβασης, δυνάμει διατάξεως τελευταίας βουλήσεως, είτε μέσω μεταβίβασης με
εξ αδιαθέτου διαδοχή...»

Επειδή, οι διατάξεις του Κανονισμού (ΕΕ) 650/2012 καταλαμβάνουν όλα τα ζητήματα αστικού δικαίου που άπτονται μίας κληρονομικής διαδοχής, δηλαδή κάθε περίπτωση μεταβίβασης κυριότητας αιτία θανάτου, είτε αυτή λαμβάνει χώρα δυνάμει διάταξης τελευταίας βούλησης, είτε δυνάμει εξ αδιαθέτου διαδοχής, μετά την 17/08/2015.

Επειδή, εν προκειμένω τίθεται υπό κρίση το θέμα της αξίωσης της συζύγου στο ½ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, το οποίο όμως αφορά στις περιουσιακές σχέσεις των συζύγων και όχι στην κληρονομική διαδοχή.

Επειδή, σύμφωνα με τα κάτωθι άρθρα του Αστικού Κώδικα, όπως κωδικοποιήθηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 456/1984, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 14 Προσωπικές σχέσεις των συζύγων:

Οι προσωπικές σχέσεις των συζύγων ρυθμίζονται κατά σειρά: 1. από το δίκαιο της τελευταίας κατά τη διάρκεια του γάμου κοινής ιθαγένειάς τους, εφόσον ο ένας τη διατηρεί· 2. από το δίκαιο της τελευταίας κατά τη διάρκεια του γάμου κοινής συνήθους διαμονής τους· 3. από το δίκαιο προς το οποίο οι σύζυγοι συνδέονται στενότερα.

Άρθρο 15 Περιουσιακές σχέσεις των συζύγων:

Οι περιουσιακές σχέσεις των συζύγων διέπονται από το δίκαιο που ρυθμίζει τις προσωπικές σχέσεις τους αμέσως μετά την τέλεση του γάμου.

Συγκεκριμένα, για γάμους που συνήφθησαν έως τις 28/01/2019, οι περιουσιακές σχέσεις των συζύγων διέπονται από το δίκαιο που ρυθμίζει τις προσωπικές σχέσεις τους αμέσως μετά την τέλεση του γάμου, δηλαδή κατά σειρά: α) από το δίκαιο της τελευταίας κατά τη διάρκεια του γάμου κοινής ιθαγένειάς τους, εφόσον ο ένας τη διατηρεί, β) ελλείψει τέτοιας, από το δίκαιο της τελευταίας κατά τη διάρκεια του γάμου κοινής συνήθους διαμονής τους και γ) ελλείψει τέτοιας, από το δίκαιο με το οποίο οι σύζυγοι συνδέονται στενότερα. Για γάμους που συνάπτονται από τις 29/01/2019 και μετά, οι σύζυγοι μπορούν να ορίσουν το εφαρμοστέο δίκαιο στις περιουσιακές τους σχέσεις, βάσει του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/1103/28-06-2016, ο οποίος εφαρμόζεται σε όλα τα κράτη μέλη που συμμετέχουν στην ενισχυμένη συνεργασία από τις 29/01/2019 (χρονική εφαρμογή: άρ. 69 και 70).

Συνεπώς εν προκειμένω οι περιουσιακές σχέσεις των συζύγων διέπονται από το δίκαιο που ρυθμίζει τις προσωπικές σχέσεις τους αμέσως μετά την τέλεση του γάμου, δηλαδή από το δίκαιο της τελευταίας κατά τη διάρκεια του γάμου κοινής ιθαγένειάς τους, ήτοι το ελληνικό.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός ότι η ρύθμιση των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 650/2012 και ότι η αξίωση της συζύγου ανέρχεται στο ½ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, άρα και στο ½ της αξίας των μετοχών, απορρίπτεται ως αβάσιμος και η συνολική αξία των μετοχών (.....), που ανέρχεται στο ποσό των **12.220.756,02 ευρώ**, θα συμπεριληφθεί κατά 50% (**6.110.378,01 ευρώ**), βάσει των οριζόμενων στην από διαθήκη, στις κληρονομικές μερίδες των θυγατέρων του κληρονομούμενου (στοιχεία Ενεργητικού με α/α 26 και 27).

Γ. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η αξία των 13.293 έχει γίνει ήδη δεκτή από τον έλεγχο και έχει ήδη συνυπολογιστεί στην κληρονομιαία μερίδα της ως στοιχείο με α/α 21 στον Πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιπλέον ισχυρίζεται ότι η αξία των 13.293, η οποία υπολογίστηκε κατά τα ανωτέρω ($13.293 \times 25,25 \text{ GBP} = 335.648,25 \text{ GBP}$ που αντιστοιχεί σε 435.403 CHF), έχει γίνει ήδη δεκτή από τον έλεγχο και έχει ήδη συνυπολογιστεί στην κληρονομιαία μερίδα της ως στοιχείο με α/α 21 στον Πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, το ως άνω ποσό 435.403 CHF αφορά σε χρηματικά ποσά μερισμάτων που καταβλήθηκαν δυνάμει δικαιώματος του προγράμματος δικαιωμάτων προαίρεσης και όχι δυνάμει του προγράμματος χορήγησης μετοχών λόγω απόδοσης(σχετ. 30.3). Η αξία αυτή δηλώθηκε από την προσφεύγουσα και έγινε δεκτή από τον έλεγχο (στοιχείο με α/α 21 του πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου).

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό:

- Στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 38 «Επιπλα και Σκεύη»

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς, η αξία των επίπλων υπολογίστηκε ίση με το ένα τριακοστό ($1/30$) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιαία περιουσία (άρθρο 13§2 «Κώδικα Κληρονομιών»). Η αξία των κτισμάτων ανέρχεται στο συνολικό ποσό 985.834,18 ευρώ, εκ των οποίων ποσό 99.918,22 ευρώ αφορά τα εξ αδιαθέτου κτίσματα στον Ειδικότερα:

Κτίσματα	Αξία Ελέγχου
.....	662.586,78
.....	223.329,18
.....	99.918,22
Σύνολο κτισμάτων :	985.834,18

Ως εκ τούτου: Έπιπλα & Σκεύη = $985.834,18 \times 1/30 = 32.861,14$ ευρώ

Το ποσό 32.681,14 ευρώ επιμερίζεται ως εξής:

.....: 31.195,84 ευρώ,

.....: 832,65 ευρώ,

.....: 832,65 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων συνυπολόγισε εσφαλμένα: α) την αξία του υπόγειου χώρου στάθμευσης (80.445,42 ευρώ), μολοντί λόγω της χρήσης του ως χώρου στάθμευσης, ευλόγως προκύπτει ότι δεν υπήρχαν σε αυτόν έπιπλα και σκεύη και β) την αξία του ακινήτου που ευρίσκεται επί της οδού(223.329,18 ευρώ), μολοντί το εν λόγω ακίνητο εκμισθωνόταν κατά τον χρόνο θανάτου άνευ επίπλων και σκευών.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται και προσκομίζει τα εξής:

- έντυπα Ε2 φορολογικών ετών 2017 έως και 2022 (σχετ. 18.1 έως 18.6),
- τα οικεία ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης (σχετ. 19.1 και 19.2) και

- υπεύθυνη δήλωση του μισθωτή του εν λόγω ακινήτου εκ των οποίων επιβεβαιώνεται ότι κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και ήδη απότο κληρονομηθέν ακίνητο επί της
....., εκμισθωνόταν άνευ επίπλων και σκευών (σχετ. 20).

Επειδή, στο άρθρο 13 «Αξία επίπλων και λοιπών κινητών» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2.Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη. Στα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και γενικά τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα καθώς και κάθε φύσης συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών αντικειμένων γενικά, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται με ιδιαίτερο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία αυτά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η αξία τους δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο».

Επειδή, με τις ως άνω διατάξεις θεσπίζονται δύο μαχητά τεκμήρια: α) ότι στην κληρονομιά υπάρχουν έπιπλα και β) ότι η αξία τους είναι το 1/30 της αξίας του συνόλου των κληρονομητέων κτισμάτων.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της αξίας των επίπλων και σκευών που απαρτίζουν την «οικοσκευή», η οποία είναι αόριστη νομική έννοια, για τη συγκεκριμενοποίησή της γίνεται δεκτό ότι είναι απαραίτητη η προσφυγή στις αντιλήψεις των συναλλαγών και τα διδάγματα της κοινής πείρας (ΣΤΕ 2131/1989).

Επειδή, το ακίνητο επί της οδού, εκμισθωνόταν κατά το χρόνο θανάτου και ήδη από την, ενώ η αξία 80.445,42 ευρώ (ακίνητο επί της οδού), αφορά σε θέσεις στάθμευσης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός της περί ανυπαρξίας επίπλων και σκευών για τα συγκεκριμένα ακίνητα αποδεικνύεται και ως εκ τούτου γίνεται αποδεκτός από την Υπηρεσία μας. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, η αξία των επίπλων και σκευών επί της κληρονομιάς περιουσίας, υπολογίζεται ως εξής:

Κτίσματα	Αξία Ελέγχου
.....	622.364,07
.....	0,00
.....	99.918,22
Σύνολο κτισμάτων :	722.282,29

Ως εκ τούτου: Έπιπλα & Σκεύη = $722.282,29 \times 1/30 = 24.076,07$ ευρώ.

Το ποσό 24.076,07 ευρώ επιμερίζεται ως εξής:

.....: 22.410,01 ευρώ,

.....: 833,03 ευρώ,

.....: 833,03 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι εσφαλμένη τυγχάνει και η επιβολή, για την υπό κρίση διαφορά, προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 και συνακόλουθα και τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. επί του φόρου που αναλογεί στην τεκμαρτή αξία των επίπλων της κληρονομιάς

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4987/2022: «2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση», ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό:

- **Στοιχεία του Παθητικού με α/α 41, 49, 50:**

Επειδή, η συμπεριέλαβε στο παθητικό της κληρονομιάς: α) φόρο εισοδήματος με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του κληρονομούμενου στην Ελβετία, περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, ποσού 4.163.423,80 CHF (=EUR 3.745.096,51) εκ συνολικού φόρου 5.517.042,80 CHF και β) εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ποσού 1.079.913 CHF (= EUR 971.406,85) εκ συνολικών εισφορών 1.432.839 CHF (α/α 41), ήτοι **συνολικό ποσό 4.716.503,36 ευρώ**.

Η συμπεριέλαβε στο παθητικό της κληρονομιάς: α) φόρο εισοδήματος με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του κληρονομούμενου στην Ελβετία, περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, ποσού 676.805 CHF (=EUR 608.801,83) εκ συνολικού φόρου 5.517.042,80 CHF και β) εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ποσού 176.463 CHF (= EUR 158.732,57) εκ συνολικών εισφορών 1.432.839 CHF, ήτοι **συνολικό ποσό 767.534,40 ευρώ**.

Ομοίως η συμπεριέλαβε στο παθητικό της κληρονομιάς: α) φόρο εισοδήματος με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του κληρονομούμενου στην Ελβετία, περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, ποσού 676.805 CHF (=EUR 608.801,83) εκ συνολικού φόρου 5.517.042,80 CHF και β) εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ποσού 176.463 CHF (= EUR 158.732,57) εκ συνολικών εισφορών 1.432.839 CHF, ήτοι **συνολικό ποσό 767.534,40 ευρώ**.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από την κληρονομιά περιουσία τα ως άνω ποσά, για τους εξής λόγους:

1) Δεν προσκομίστηκαν τα κάτωθι ζητηθέντα:

- ✓ Για τα 1.700.000 δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών (.....):
 - Συμβάσεις απόκτησης των ανωτέρω δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όροι και συνθήκες.
 - Δικαιούχοι σε περίπτωση θανάτου, από ποιους έγινε η άσκηση δικαιωμάτων.
 - Βεβαιώσεις για το ποσό που προέκυψε από την άσκηση των δικαιωμάτων και την πώληση των μετοχών, τιμή μετοχής, χρόνος άσκησης των δικαιωμάτων.
- ✓ Για τις 55.928,92 περίπου
 - Βεβαιώσεις (συμβάσεις) τηςγια την αγορά των παραπάνω μετοχών στο πλαίσιο τουκαι όροι αγοράς των μετοχών.
 - Δικαιούχοι των μετοχών κατά το θάνατο του
 - Βεβαιώσεις για το ποσό πώλησης των παραπάνω μετοχών.
- ✓ Για τις μετοχές απόδοσης (..... για το 2015 (138.476 μετοχές απόδοσης), για το 2016 (159.876 μετοχές απόδοσης) και για το 2017 (128.421 μετοχές απόδοσης):
 - Συμβάσεις απόκτησης των ανωτέρω μετοχών.
 - Δικαιούχοι των μετοχών κατά το θάνατο του

- Βεβαιώσεις για το ποσό πώλησης των παραπάνω μετοχών.

✓ Για τα χρηματικά ποσά μερισμάτων 435.403 CHF δυνάμει δικαιώματος βάσει του προγράμματος παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης

- Το πρόγραμμα παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης

- Βεβαιώσεις για το τι αφορούν και ποιος είναι δικαιούχος κατά την ημέρα του θανάτου.

✓ Για το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή:

- Βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, νομίμως επικυρωμένη, από την οποία να προκύπτει ο φόρος εκκαθάρισης που αφορά τον, αναλυτικά για κάθε πηγή εισοδήματος έτους 2017, και του φόρου που καταβλήθηκε αφαιρουμένης τυχόν επιστροφής παρακρατούμενων φόρων (ομοσπονδιακός και καντονίου).

- Τρόπος εξόφλησης του ανωτέρω φόρου.

- Δήλωση εισοδήματος Ελβετίας που αφορά τα εισοδήματα του κατά την περίοδο 01/01/2017-02/10/2017, νομίμως μεταφρασμένη και επικυρωμένη από την αρμόδια φορολογική αρχή (από την προσκομιζόμενη δήλωση εισοδήματος Ελβετίας λείπουν οι σελίδες με Νο: 1,3,5,6,13,17,18,19 και 27).

- Βεβαίωση αποδοχών για το ποσό 35.436.220 «Καθαρές αποδοχές» από αναλυτικά για κάθε ποσό (μισθός, bonus, εισόδημα από άσκηση δικαιωμάτων, από ESPP μετοχές, από μετοχές απόδοσης -), ποσό παρακράτησης φόρου, φόρος που αναλογεί κτλ).

2) Αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα ποσά που δηλώθηκαν στη δήλωση εισοδήματος Ελβετίας για το έτος 2017 και ο φόρος που προέκυψε, αφορούν ποσά που αποτελούν εισόδημα του

3) Από την προσκομιζόμενη, εκ νέου με το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα, δήλωση εισοδήματος Ελβετίας 2017, λείπουν και πάλι οι σελίδες 1/37, 3/37, 5/37 και 6/37 ενώ οι επιπλέον σελίδες που προσκομίστηκαν δεν είναι μεταφρασμένες στα ελληνικά.

4) Δεν έχει προσκομιστεί βεβαίωση αποδοχών από τον εργοδότη για το ποσό 35.436.220 που αναγράφεται στη σελίδα 16/37 της δήλωσης εισοδήματος, ούτε οι συμβάσεις των 1.700.000 δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, ούτε οι συμβάσεις με την για την αγορά των 55.928,92 περίπου μετοχές στο πλαίσιο του και όροι αγοράς των μετοχών, ούτε συμβάσεις απόκτησης των μετοχών απόδοσης (..... για το 2015 (138.476 μετοχές απόδοσης), για το 2016 (159.876 μετοχές απόδοσης) και για το 2017 (128.421 μετοχές απόδοσης) και ως εκ τούτου δεν γνωρίζουμε τους δικαιούχους των ανωτέρω κατά την ημερομηνία θανάτου του κι αν αυτά αφορούν εισόδημα δικό του ή των κληρονόμων (επισημαίνουμε ότι στις Δηλώσεις Φόρου Κληρονομιάς Ελλάδας τα παραπάνω έχουν δηλωθεί ως περιουσιακά στοιχεία του κληρονομούμενου).

5) Με το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα προσκομίστηκαν μόνο τα γενικά προγράμματα της για την χορήγηση δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών και χορήγησης μετοχών λόγω απόδοσης και όχι η συμφωνία μεταξύ της και του για την παροχή Δικαιωμάτων Προαίρεσης Αγοράς Μετοχών ούτε η Σύμβαση για τη χορήγηση δωρεάν Μετοχών.

6) Αναφορικά με την παρακράτηση φόρου και την επιβολή φόρου εισοδήματος για τα ποσά των δικαιωμάτων προαίρεσης και των μετοχών απόδοσης:

- στο πρόγραμμα της για την χορήγηση δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών της αναγράφεται ότι ενδέχεται να ισχύσουν μειώσεις/παρακρατήσεις στην πηγή κατά την άσκηση των Δικαιωμάτων Προαίρεσης και σε περίπτωση υπαγωγής στη Διεθνή Πολιτική περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών της Εταιρείας η Εταιρεία θα καταβάλει κάθε σχετικό φόρο εισοδήματος. Λόγω μη προσκόμισης ούτε της Βεβαίωσης Αποδοχών με ανάλυση των δηλωθέντων εισοδημάτων ούτε της συμφωνίας για την Παροχή Δικαιωμάτων Προαίρεσης Αγοράς Μετοχών, ο έλεγχος δεν έχει σαφή εικόνα για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου σχετικά με τα δικαιώματα προαίρεσης.

- στο πρόγραμμα χορήγησης μετοχών λόγω απόδοσης της αναγράφεται ότι οι συμμετέχοντες θα λαμβάνουν τις μετοχές απαλλαγμένες φόρων. Λόγω μη προσκόμισης ούτε της Βεβαίωσης Αποδοχών με ανάλυση των δηλωθέντων εισοδημάτων ούτε της σύμβασης για τη χορήγηση δωρεάν μετοχών, ο έλεγχος δεν έχει σαφή εικόνα για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου σχετικά με τις μετοχές απόδοσης.

Από τα προσκομιζόμενα, με το με αρ. πρωτ.Υπόμνημα, σχετικά με Νο 12-15 προκύπτει αναντιστοιχία των ποσών που πληρώθηκαν (σχετ. 14 & 15) με τα ποσά των εκκαθαριστικών (σχετ. 12 & 13) και τα ποσά που δηλώθηκαν στις Δηλώσεις Φόρου Κληρονομιάς.

7) Σχετικά με το ποσό(ασφαλιστικές εισφορές), από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι πρόκειται για ασφαλιστικές εισφορές. Στα προσκομιζόμενα σχετικά γίνεται λόγος για τέλη χαρτοσήμου (Sale stamp tax) και Φόρους-παρακράτηση φόρου (taxes-taxes withheld), τα οποία μάλιστα δεν έχουν εξοφληθεί από τους κληρονόμους αλλά γινόταν αυτόματη εξόφληση από τις ήδη υπάρχουσες μετοχές κατά την, μεταγενέστερη της ημερομηνίας θανάτου, ρευστοποίησή τους.

Επίσης, όπως αναγράφεται στο με αρ. πρωτ.Υπόμνημα, παρόλο που οι ανωτέρω παρακρατήσεις έγιναν από την, στη συνέχεια επειδή το ποσό παρακράτησης τελικά ήταν άλλο (χωρίς να προσκομίζεται κάποιο αποδεικτικό στοιχείο για αυτό), ο συμψηφισμός της διαφοράς έγινε με τραπεζικές μεταφορές χρημάτων προς την από την και όχι από την Το προσκομιζόμενο σχετ. 20.3 αποτελεί μια απλή εκτύπωση η οποία συνοψίζει τα ισχυριζόμενα στο με αρ. πρωτ.Υπόμνημα σχετικά με το ποσό(ασφαλιστικές εισφορές) και δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

1) Η κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος του κληρονομούμενου και της συζύγου του, που υποβλήθηκε στις ελβετικές φορολογικές αρχές για το έτος 2017 τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου. Οι σελίδες 1/37 και 3/37 με τίτλο στις οποίες έχουν συμπληρωθεί τα εισοδήματα του κληρονομούμενου, δε φέρουν αρίθμηση και ότι το ίδιο ισχύει και για τις αντιστοίχου περιεχομένου σελίδες 5/37 και 6/37 του εντύπου με τίτλο ομοίως στις οποίες θα συμπληρώνονταν τα εισοδήματα της συζύγου του αν υπήρχαν εισοδήματα κατά το οικείο έτος και οι οποίες εν προκειμένω είναι κενές ελλείπει εισοδημάτων προς δήλωση κατά το οικείο έτος. Η ως άνω δήλωση έχει ελεγχθεί και εκκαθαριστεί από τις ελβετικές φορολογικές αρχές, γεγονός που επιβεβαιώνεται από τα οικεία εκκαθαριστικά που προσκομίσθηκαν ενώπιον του ελέγχου θεωρημένα από τις ελβετικές φορολογικές αρχές και με apostille.

2) Δεν αιτήθηκε την έκπτωση φόρου εισοδήματος εν σχέσει με τα’s.

3) Το γεγονός ότι τα ποσά των stock options και των που συμπεριελήφθησαν στις ελεγχόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς αποτελούν εισόδημα του κληρονομούμενου, και όχι εισόδημα της συζύγου ή των τέκνων του, επιβεβαιώνεται από τη συνδυαστική μελέτη της ελβετικής φορολογικής δήλωσης στην οποία αυτά μνημονεύονται ως εισόδημα του κληρονομούμενου και των εκκαθαριστικών σημειωμάτων που εκδόθηκαν από τις ελβετικές φορολογικές αρχές

4) Για τα ποσά των stock options και των δεν έγινε παρακράτηση φόρου εισοδήματος από τηνκαι ως εκ τούτου ηδεν προέβη στην έκδοση σχετικής βεβαίωσης. Ο φόρος εισοδήματος για τα ποσά αυτά καταβλήθηκε απευθείας από τηκαι τα τέκνα της στις ελβετικές φορολογικές αρχές μετά την υποβολή της ελβετικής δήλωσης φόρου εισοδήματος και την εκκαθάρισή της με τα οικεία εκκαθαριστικά σημειώματα, ενώ οι φόροι εισοδήματος που παρακρατήθηκαν από την, αφορούν έτερα εισοδήματα του κληρονομούμενου και επισημαίνονται στα προσκομιζόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα/σημειώματα υπολογισμού των οφειλόμενων φόρων.

5) Αναπιολόγητη τυγχάνει και η θέση του ελέγχου περί αναντιστοιχίας των ποσών που πληρώθηκαν στις ελβετικές φορολογικές αρχές ως φόρος εισοδήματος του κληρονομούμενου, με τα ποσά των ελβετικών εκκαθαριστικών και τα ποσά που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς ενώπιον των ελληνικών φορολογικών αρχών. Ειδικότερα, τα με ημερομηνία οριστικά εκκαθαριστικά σημειώματα των ελβετικών φορολογικών αρχών και τα συναφή σημειώματα υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ως σχετικά 12 και 13 και προσκομίζονται και ενώπιον της Υπηρεσίας μας ως σχετικά 26 και 27, φέρουν επισημείωση της Χάγης και έχουν ελεγχθεί και θεωρηθεί από τις ελβετικές φορολογικές αρχές. Το γεγονός ότι αφορούν την ελβετική δήλωση του κληρονομούμενου για το έτος 2017, επιβεβαιώνεται μεταξύ άλλων και από τη μνεία σε αυτά των φορολογητέων εισοδημάτων που είναι συμπληρωμένα στη σελ. 11/37 της δήλωσης, στον κωδικό 490.

6) Οι πληρωμές του φόρου προηγήθηκαν της οριστικής εκκαθάρισης και τούτο διότι πραγματοποιήθηκαν δυνάμει της χρονικά προγενέστερης προσωρινής εκκαθάρισης.

Όσον αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές που αποδόθηκαν στις ελβετικές αρχές για το εισόδημα που αποκτήθηκε από το φορολογούμενο κατά το έτος 2017 εν σχέσει με τα stock options και τα, ισχυρίζεται ότι:

Το επίμαχο χρέος δεν εξοφλήθηκε δια καταβολής αλλά δια παρακράτησης η οποία έγινε από την αυτόματα. Ειδικότερα από τα παραστατικά της (σχετικά 9.1 έως 9.19), προκύπτει ότι για τα stock options παρακρατήθηκε από την ποσό 762.881,69 GBP/987.091,35 CHF για τα παρακρατήθηκε από την ποσό 515.613,98 GBP/668.854,45 CHF (σχετικά 13.1 έως 13.4, 13.7 και 13.8), ήτοι συνολικό ποσό 1.655.945,80 CHF το οποίο χρηματοδοτήθηκε από την αυτόματη πώληση μέρους των αποκτηθεισών μετοχών και αποδόθηκε για σκοπούς κάλυψης των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών του κληρονομούμενου εν σχέσει με το εν λόγω εισόδημα. Ωστόσο το ποσό το οποίο έπρεπε να παρακρατηθεί ανερχόταν σε ποσό 702.497,65 CHF για τα stock options και ποσό 730.342,65 CHF για τα, και ως εκ τούτου η αρνητική διαφορά ποσού - 284.593,35 CHF για τα stock options και η θετική διαφορά ποσού 61.488,20 για τα εξοφλήθηκε στη από την, σύμφωνα με την προσκομισθείσα ανάλυση (σχετικό 30.3).

Επειδή, στο άρθρο 21 «Εκπτώση χρεών» του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), ορίζεται ότι:

«1. Από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουνται:

A) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου,

γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

B) Η οφειλή από προϊόντα του κληρονομούμενου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προϊόντα κατά τη διάρκεια του γάμου...

Γ) Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Δ) Τα χρέη από νοσηλεία που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

2.Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτουνται.

3.Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

4.Από την κληρονομιαία περιουσία που αποκτά πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον κληρονομηθέντα με συγγενικό δεσμό πρώτου ή δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή από υιοθεσία και το οποίο ήταν στην οικιακή υπηρεσία του κληρονομηθέντος με έγγραφο ή άτυπη σύμβαση, μετά τη συμπλήρωση του δέκατου τέταρτου έτους της ηλικίας του, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο να εκπεσθεί ποσό ανάλογο με την αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτού που αποδειγμένα έχει προσφέρει και δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν έχει κατά των κληρονόμων απαίτηση. Για την έκπτωση αυτή δεν οφείλεται άλλος φόρος.

5.Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτουνται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους. Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της».

Επειδή, στο άρθρο 24 «Επιμερισμός χρεών» του ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια), ορίζεται ότι:

«1.Χρέη που βαρύνουν ειδικώς ακίνητα που βρίσκονται στην αλλοδαπή, δεν εκπίπτουνται από την περιουσία που υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα.

2.Χρέη που βαρύνουν ειδικώς ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, εκπίπτουνται από την περιουσία που υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα.

3.Χρέη ημεδαπής που δεν βαρύνουν ειδικώς ακίνητα στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, εκπίπτουνται κατ' αναλογία από την αξία της περιουσίας που υπόκειται και αυτής που δεν υπόκειται σε φορολογία στην Ελλάδα.

4.Χρέη αλλοδαπής που δεν βαρύνουν ειδικώς ακίνητα ημεδαπής ή αλλοδαπής, επιμερίζονται ανάλογα με την αξία κινητών και ακινήτων της αλλοδαπής. Το ποσό που αναλογεί στην αξία των κινητών που φορολογούνται στην Ελλάδα, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση κατά το μέρος που υπερβαίνει την αξία τους.

5.Χρέη που βαρύνουν περιουσία που αποκτάται ολικά ή μερικά από κάποιο πρόσωπο κατά ψιλή κυριότητα και από άλλο κατά επικαρπία, επιμερίζονται μεταξύ επικαρπωτή και ψιλού κυρίου ανάλογα με την αξία της επικαρπίας και της ψιλής κυριότητας κατά το χρόνο της επαγωγής και εκπίπτουνται για τον υπολογισμό του φόρου κατά το χρόνο της φορολογίας καθενός, εκτός αν διαφορετικά ορίζεται από το διαθέτη.

6.Αν στην κληρονομιά περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία που εξαιρούνται από το φόρο, τα χρέη που τη βαρύνουν επιμερίζονται ανάλογα με την αξία των στοιχείων που φορολογούνται και αυτών που δεν φορολογούνται και εκπίπτουνται μόνο εκείνα που αναλογούν στην αξία των στοιχείων που υπόκεινται σε φόρο».

Ως προς το φόρο εισοδήματος:

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται και προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

1) Αντίγραφο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (σχετ. 25), που περιλαμβάνει τα εισοδήματα του κληρονομούμενου και της συζύγου του στο έτους 2017, επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα.

Κατόπιν επισκόπησης του εντύπου και σχετικά με τις σελίδες 1, 3, 5 και 6, που κατά τη φορολογική αρχή δεν υπάρχουν σε αυτό, διαπιστώθηκε ότι: τέσσερις από τις πρώτες σελίδες (επίσημα μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα) δε φέρουν αρίθμηση. Οι δύο από αυτές (οι κατά σειρά 1, 3), φέρουν τίτλο «Εισόδημα από εργασία 2017-» και είναι συμπληρωμένες με τα εισοδήματα του κληρονομούμενου, ενώ άλλες δύο (οι κατά σειρά 5, 6), φέρουν τίτλο «Εισόδημα από εργασία 2017-» και είναι κενές. Κατόπιν αυτών και εξαιτίας επιπλέον του γεγονότος ότι δεν υπάρχει λογική ασυνέχεια και κενά στη δήλωση και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτήν, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι σελίδες 1/37 και 3/37 με τίτλο (Εισόδημα από εργασία 2017), στις οποίες έχουν συμπληρωθεί τα εισοδήματα του κληρονομούμενου, δε φέρουν αρίθμηση και το ίδιο ισχύει και για τις αντιστοίχου περιεχομένου σελίδες 5/37 και 6/37 του εντύπου με τίτλο ομοίως, στις οποίες θα συμπληρώνονταν τα εισοδήματα της συζύγου του, αν υπήρχαν εισοδήματα κατά το οικείο έτος και οι οποίες εν προκειμένω είναι κενές ελλείψει εισοδημάτων προς δήλωση κατά το οικείο έτος. Από την ως άνω δήλωση προκύπτουν τα εξής: Το συνολικό μικτό «Εισόδημα από εργασία 2017» ανέρχεται σε 37.291.380 CHF (σελ. 1). Στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται «Εισόδημα από συμμετοχή των εργαζομένων στα κέρδη» ποσού 34.488.877 CHF (σελ. 1), «που συγκεντρώθηκε μετά την ημερομηνία θανάτου και έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση» και αναλύεται σε: 21.505.007 CHF από δικαιώματα προαίρεσης, 435.403 CHF από αντιστάθμιση μερισμάτων 12.548.467 CHF από μετοχές (σελ. με τίτλο «Σχόλια» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) καθώς και «Εισόδημα από συμμετοχή των εργαζομένων στα κέρδη» ποσού 132.347 CHF (σελ. 1), ήτοι συνολικά 34.621.224 CHF.

Από το μικτό εισόδημα 37.291.380 CHF και μετά την αφαίρεση του προσωρινού φόρου ποσού 315.730 CHF και των εισφορών Κοινωνικής ασφάλισης συνολικού ποσού 1.539.430 CHF προέκυψε το «Συνολικό φορολογητέο εισόδημα» ποσού 35.436.220 CHF (σελ. 3).

Το συνολικό φορολογητέο εισόδημα» ποσού 35.436.220 CHF μεταφέρεται στον κωδικό 101 με τίτλο «καθαρός μισθός σύμφωνα με τη βεβαίωση μισθοδοσίας» της δήλωσης (σελ. 10 & σελ. 16) και αφού προστεθούν τα λοιπά έσοδα και αφαιρεθούν οι σχετικές λοιπές εκπτώσεις (για Καντόνι – Ομοσπονδία), προκύπτει το **συνολικό φορολογητέο εισόδημα** (από εξαρτώμενη απασχόληση) στον κωδικό 490 (σελ. 11) ποσού 35.422.635 CHF (Καντόνι 2017) και 35.442.734 CHF (Ομοσπονδία 2017).

Στην ίδια σελίδα και στον αμέσως επόμενο κωδικό 500-1 με τίτλο «Σε περίπτωση φορολογικής υποχρέωσης σε περισσότερα του ενός καντονίων/κρατιδίων – Μερίδιο καταχωρούνται ποσά: **24.127.905 CHF (Καντόνι 2017) και 24.141.155 CHF (Ομοσπονδία 2017).**

2) Αντίγραφο «Οριστικού εκκαθαριστικού σημειώματος – Δημοτικοί φόροι και φόροι καντονιού 2017» (σχετ. 26) επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, το οποίο φέρει επισημείωση της Χάγης (ν. 1497/1984, ΦΕΚ Α188/27-11-1984), με ημερομηνία έκδοσης 05/12/2018 και με την ένδειξη ότι «Υποκαθιστά το εκκαθαριστικό σημείωμα της, γεγονός που δικαιολογεί την πληρωμή φόρου από τις κληρονόμους σε ημερομηνία προγενέστερη της έκδοσής του. Ως συνολικό φορολογητέο εισόδημα αναγράφεται το ποσό των 35.776.300 CHF και ως φορολογητέο ποσό στο το ποσό των 24.127.900 CHF (κωδικός 500-1 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος). Το σύνολο της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης ανέρχεται 2.740.928,05 CHF από το οποίο αφαιρείται ο φόρος που παρακρατήθηκε στην πηγή ποσού 157.515,55 CHF, συμψηφίζεται ποσό 76,65 CHF και για το

υπόλοιπο ποσό 2.583.335,85 CHF γίνονται δύο πληρωμές από τις κληρονόμους: α) ποσού 94.646,45 CHF στις και β) ποσού 2.488.689,40 CHF, το οποίο εξοφλήθηκε στις από τον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας (σχετ. 28).

3) Αντίγραφο «Οριστικού εκκαθαριστικού σημειώματος – Άμεσοι ομοσπονδιακοί φόροι 2017» (σχετ. 27) επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, το οποίο φέρει επισημείωση της Χάγης (ν. 1497/1984, ΦΕΚ Α188/27-11-1984), με ημερομηνία έκδοσης και με την ένδειξη ότι «Υποκαθιστά το εκκαθαριστικό σημείωμα της», γεγονός που δικαιολογεί την πληρωμή φόρου από τις κληρονόμους σε ημερομηνία προγενέστερη της έκδοσής του. Ως συνολικό φορολογητέο εισόδημα αναγράφεται το ποσό των 35.802.900 CHF και ως φορολογητέο ποσό στο το ποσό των 24.141.600 CHF (κωδικός 500-1 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος). Το σύνολο της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης ανέρχεται 2.776.284,00 CHF από το οποίο αφαιρείται ο φόρος που παρακρατήθηκε στην πηγή ποσού 158.215,25 CHF και η ελάφρυνση για τα τέκνα ποσού 169,25 CHF και για το υπόλοιπο ποσό 2.617.899,50 CHF γίνονται δύο πληρωμές από τις κληρονόμους: α) ποσού 77.534,75 CHF στις 23/03/2018 και β) ποσού 2.540.534,00 CHF, το οποίο εξοφλήθηκε στις 26/09/2018 από τον τραπεζικό λογαριασμότης τράπεζας (σχετ. 29).

Συνεπώς το σύνολο του φόρου εισοδήματος του έτους 2017, ανέρχεται σε 2.740.928,05 CHF πλέον 2.776.284,00 CHF, ήτοι συνολικά ποσό 5.517.212,05 CHF, το οποίο συμφωνεί με το συνολικά δηλωθέν ποσό του φόρου από τις προσφεύγουσες ως παθητικό της κληρονομιάς ύψους 5.517.042,80 CHF, στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (από την δηλώθηκε ποσό 4.163.423,80 CHF, από τηποσό 676.805 CHF και από τη ομοίως ποσό 676.805,00 CHF). Η διαφορά ποσού 169,25 CHF αφορά «ελάφρυνση για οικογένεια με τέκνα», η οποία ορθά αφαιρέθηκε από τις κληρονόμους κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος. Η καταβολή του φόρου προκύπτει από τα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα καθώς και από τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά (σχετ. 28 και 29).

Επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί στο δηλωθέν εισόδημα έτους 2017 βάσει της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε στην Ελβετία για τον κληρονομούμενο, περιλαμβάνεται «Εισόδημα από συμμετοχή των εργαζομένων στα κέρδη» ποσού 34.488.877 CHF, «που συγκεντρώθηκε μετά την ημερομηνία θανάτου και έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση» και αναλύεται σε: 21.505.007 CHF από δικαιώματα προαίρεσης 435.403 CHF από αντιστάθμιση μερισμάτων και 12.548.467 CHF από μετοχές, καθώς και «Εισόδημα από συμμετοχή των εργαζομένων στα κέρδη» ποσού 132.347 CHF, ήτοι συνολικά ποσό 34.621.224 CHF.

Επειδή, η προσφεύγουσα επισύναψε στην εφαρμογή elenxis βεβαίωση μισθοδοσίας της εργοδότης εταιρείας για τον κληρονομούμενο χρονικής περιόδου 01/01/2017 έως 02/10/2017, η οποία δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου (αριθμός πρωτοκόλλου elenxis

Σύμφωνα με την εν λόγω βεβαίωση το ως άνω ποσό 34.621.224 CHF συμπεριλαμβάνεται στις αποδοχές του έτους 2017 με περιγραφή «Δικαιώματα συμμετοχής», ως εισόδημα του θανόντος (και όχι των κληρονόμων του), συνεπώς ορθά οι κληρονόμοι συμπεριέλαβαν αυτό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε στην Ελβετία για τον κληρονομούμενο

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «για τα ποσά των stock options και των δεν έγινε παρακράτηση φόρου εισοδήματος από τηνκαι ως εκ τούτου ηδεν προέβη στην έκδοση σχετικής βεβαίωσης. Ο φόρος εισοδήματος για τα ποσά αυτά καταβλήθηκε απευθείας από τη

.....και τα τέκνα της στις ελβετικές φορολογικές αρχές μετά την υποβολή της ελβετικής δήλωσης φόρου εισοδήματος και την εκκαθάρισή της με τα οικεία εκκαθαριστικά σημειώματα, ενώ οι φόροι εισοδήματος που παρακρατήθηκαν από την, αφορούν έτερα εισοδήματα του κληρονομούμενου και επισημαίνονται στα προσκομιζόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα/σημειώματα υπολογισμού των οφειλόμενων φόρων».

Επειδή, με το από συμπληρωματικό υπόμνημα, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας, προσκομίστηκε η από βεβαίωση της εργοδότης εταιρείας «..... », σύμφωνα με την οποία:

«στο Πλαίσιο των Προγραμμάτων Χορήγησης Δικαιωμάτων Προαίρεσης Αγοράς Μετοχών και Χορήγησης Μετοχών λόγω απόδοσης της , ο απέκτησε υπό την ιδιότητά του ως υπαλλήλου της 1.700.000 δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών και 396.402 μετοχές λόγω απόδοσης της Η δεν παρακράτησε φόρο εισοδήματος όσον αφορά τα προαναφερόμενα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών και τις προαναφερόμενες μετοχές λόγω απόδοσης κατά το φορολογικό έτος 2017».

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για τα ποσά των stock options και των δεν έγινε παρακράτηση φόρου εισοδήματος από τηνκαι ότι ο φόρος εισοδήματος για τα ποσά αυτά καταβλήθηκε απευθείας από τηκαι τα τέκνα της στις ελβετικές φορολογικές αρχές μετά την υποβολή της ελβετικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, από την επεξεργασία της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2017, των σχετικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων, καθώς και των λοιπών στοιχείων που συνυποβλήθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει η καταβολή φόρου εισοδήματος ποσού **5.517.042,80 CHF** από τις κληρονόμους.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1885 Α.Κ. «Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός». Όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία και τη νομολογία, με τη διάταξη αυτή εισάγεται ο αυτοδίκαιος μερισμός των απαιτήσεων και των χρεών της κληρονομιάς μεταξύ των συγκληρονόμων, ανάλογα με τη μερίδα καθενός. Η αυτοδίκαιη διαίρεση των απαιτήσεων και των χρεών της κληρονομιάς γίνεται σε κάθε περίπτωση διαδοχής, δηλαδή της διαδοχής εκ διαθήκης, της εξ αδιαθέτου καθώς και της αναγκαστικής διαδοχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2961/2001, από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

Επειδή, κατόπιν αυτών ο φόρος εισοδήματος του έτους 2017 ποσού 5.517.042,80 CHF = **4.839.935,78 ευρώ** (5.517.042,80/1,139900), εκπίπτει από τη μερίδα της κάθε κληρονόμου κατ' αναλογία. Η μετατροπή σε ευρώ έγινε βάσει της ισοτιμίας Eur/CHF 1,139900 κατά την, σύμφωνα με το δελτίο ισοτιμιών της

Επειδή, επιπλέον, όσον αφορά στη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας, στην ενότητα «Περιουσία σε ημεδαπή και αλλοδαπή κατά την 31/12/2017 ή κατά τη λήξη της φορολογικής υποχρέωσης» (σελ. 12), της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συμπεριλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η φορολογική αξία της ακίνητης περιουσίας στην Ελβετία (1.725.000 CHF). Το σύνολο του φορολογητέου συνολικού κεφαλαίου (χρεόγραφα και πιστωτικά υπόλοιπα, ασφάλειες ζωής, αυτοκίνητα, **ακίνητη περιουσία στην Ελβετία** και στην Ελλάδα), μετά την αφαίρεση χρεών και εκπτώσεων είναι μηδενικό. Συνεπώς το σύνολο του υπό κρίση φόρου 5.517.042,80 CHF αφορά αποκλειστικά στην κινητή περιουσία του κληρονομούμενου στην αλλοδαπή.

Σχετικά με την παρατήρηση του ελέγχου ότι η σύμβαση διανομής, που συμφωνήθηκε μεταξύ των κληρονόμων, σε καμία περίπτωση δεν συμφωνεί με την από 12/10/2018 επίσημη απογραφή του ενεργητικού και παθητικού της κληρονομιάς του, η οποία παραδόθηκε στο γραφείο κληρονομιών στο καντόνι όπου ως καθαρή περιουσία αναφέρεται το ποσό 4.312.128,85 CHF και όχι το ποσό 33.775.375 CHF που αναφέρεται στη σύμβαση διανομής, σημειώνουμε ότι στο έγγραφο με τίτλο «Απογραφή κληρονομιάς του θανόντος» αναφέρεται ότι για πρακτικούς λόγους μέρος του εισοδήματος ποσού 34.930.437 ελβετικών φράγκων που ελήφθη μετά την ημερομηνία θανάτου, δηλώθηκε ως εισόδημα και όχι ως περιουσιακό στοιχείο. Η δήλωση του ποσού 34.930.437 ελβετικών φράγκων επαληθεύεται από την προσκομισθείσα δήλωση εισοδήματος έτους 2017, όπου στη σελίδα με τίτλο «Σχόλια» αναφέρονται τα έσοδα που συγκεντρώθηκαν μετά την ημερομηνία θανάτου και έχουν ήδη συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση, ήτοι:

Μπόνους 2018	430.326 CHF
Πληρωμές ESPP όμοιες με μερίσματα	995,93 CHF
Κατοχύρωση ESPP 2016	7.583 CHF
Δικαιώματα σε χρηματικά ποσά 2017	2.656 CHF
Δικαιώματα προαίρεσης SO.....P	21.505.007 CHF
Αντιστάθμιση μερισμάτων SO.....P	435.403 CHF
.....	12.548.467 CHF
ΣΥΝΟΛΟ	34.930.437,93

Ως προς τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών που παρακρατήθηκαν από την:

Επειδή, οι κληρονόμοι συμπεριέλαβαν επιπλέον στο παθητικό της κληρονομιάς εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, που παρακρατήθηκαν κατά την πώληση των μετοχών καθώς και κατά την άσκηση και την πώληση των δικαιωμάτων προαίρεσης, συνολικού ποσού **1.432.839 CHF**.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το αίτημά τους και δε συμπεριέλαβε το ως άνω ποσό στα χρέη της κληρονομιάς.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όσον αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές που αποδόθηκαν στις ελβετικές αρχές για το εισόδημα που αποκτήθηκε από τον κληρονομούμενο κατά το έτος 2017 εν σχέσει με τα stock options και τα, το επίμαχο χρέος δεν εξοφλήθηκε δια καταβολής αλλά δια παρακράτησης η οποία έγινε από την αυτόματα. Ειδικότερα από τα παραστατικά της (σχετικά 9.1 έως 9.19), προκύπτει ότι για τα stock options παρακρατήθηκε από την ποσό 762.881,69 GBP/987.091,35 CHF για τα παρακρατήθηκε από την ποσό 515.613,98 GBP/668.854,45 CHF (σχετικά 13.1 έως 13.4, 13.7 και 13.8), ήτοι συνολικό ποσό 1.655.945,80 CHF το οποίο χρηματοδοτήθηκε από την αυτόματη πώληση μέρους των αποκτηθεισών

μετοχών και αποδόθηκε για σκοπούς κάλυψης των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών του κληρονομούμενου εν σχέσει με το εν λόγω εισόδημα. Ωστόσο το ποσό το οποίο έπρεπε να παρακρατηθεί ανερχόταν σε ποσό 702.497,65 CHF για τα stock options και ποσό 730.342,65 CHF για τα, και ως εκ τούτου η αρνητική διαφορά ποσού -284.593,35 CHF για τα stock options και η θετική διαφορά ποσού 61.488,20 για τα εξοφλήθηκε στη από την, σύμφωνα με την προσκομισθείσα ανάλυση (σχετικό 30.3), όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης από την (σχετικά 30.1 και 30.2) και τη μνημονευόμενη σε αυτά αιτιολογία (Επιστροφή παρακρατηθέντος φόρου επί Δικαιωμάτων Προαίρεσης Αγοράς Μετοχών/Επιστροφή παρακράτησης κοινωνικής ασφάλισης)».

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, επικαλείται και προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

1) Αντίγραφο δύο (2) εγγράφων με τίτλο «Επιβεβαίωση παρακράτησης για σκοπούς κάλυψης (withhold to cover)», επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, από τα οποία προκύπτει ότι λόγω της πώλησης των μετοχών υπολογίστηκε «Παρακράτηση εσόδων για κάλυψη χρεώσεων» - «Φόροι-Παρακρατούμενοι Φόροι» ποσού **515.613,98 CHF** (σχετ. 13.7 και 13.8) και επιπλέον ότι 20.316 μετοχές παρακρατήθηκαν για κάλυψη χρεώσεων (το χρέος δεν εξοφλήθηκε δια καταβολής αλλά δια παρακράτησης η οποία έγινε από την).

2) Αντίγραφο εγγράφου της, επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, από το οποίο προκύπτει ότι:

- για τις μετοχές απόδοσης (κατά την πώληση) παρακρατήθηκε ποσό «ασφαλιστικών εισφορών» 515.613,98 GBP/668.854,45 CHF αντί του **ορθού ποσού 730.342,65 CHF** (σχετ. 30.3).

- για τα δικαιώματα προαίρεσης (κατά την πώληση) παρακρατήθηκε ποσό «ασφαλιστικών εισφορών» 762.881,69 GBP/987.091,35 CHF αντί του **ορθού ποσού 702.497,65 CHF** (σχετ. 30.3).

Συνεπώς το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών που παρακρατήθηκαν από την ανήλθε σε **1.432.840,30 CHF**.

Επειδή, με το από συμπληρωματικό υπόμνημα, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας, προσκομίστηκε η από βεβαίωση της εργοδότης εταιρείας «.....», καθώς και η από επιστολή της εταιρείας διαχείρισης χαρτοφυλακίων, βάσει των οποίων επαληθεύεται ο ισχυρισμός ότι, κατά την πώληση, παρακρατήθηκαν από την εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ποσού 702.497,65 CHF για τα δικαιώματα προαίρεσης και ποσού 668.854,45 CHF για τις μετοχές απόδοσης. Τα ποσά αυτά αποδόθηκαν από την στο Ασφαλιστικό Ταμείο του και ποσό 61.488,20 CHF αποδόθηκε από τις κληρονόμους.

Επειδή, τα ως άνω ποσά που συνολικά ανέρχονται σε 1.432.840,30 CHF, αποτελούν ασφαλιστικές εισφορές/εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν στα Ασφαλιστικά Ταμεία. Όπως προκύπτει δε από την υποβληθείσα στην Ελβετία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα ποσά αυτά αφαιρέθηκαν ως εκπώσεις από το μικτό δηλωθέν εισόδημα και συνεπώς σε φόρο υποβλήθηκε το εναπομείναν καθαρό ποσό εισοδήματος.

Κατόπιν αυτών κρίνεται ότι οι ασφαλιστικές εισφορές δεν αποτελούν χρέη του κληρονομούμενου και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Κληρονομιών.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και

αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, η απόέκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρει και αναλύει επαρκώς όλα όσα αφορούν στην έκδοση αυτών, ήτοι τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, ο ισχυρισμός περί έλλειψης της αναγκαίας εκ του νόμου σαφούς, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.,

Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω:

- Η κληρονομιά περιουσία διαμορφώνεται ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (4=3-1)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	37.416.438,67	40.642.985,05	40.512.915,22	3.096.476,55
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	22.364.160,94	706.773,71	5.546.709,49	16.817.302,97
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	15.052.277,73	39.936.211,34	34.966.205,73	19.913.928,00

- Ο φόρος εισοδήματος, που αναγνωρίστηκε με την παρούσα απόφαση ως στοιχείο του παθητικού της κληρονομιάς περιουσίας ποσού 4.839.935,78 ευρώ, εκπίπτει αναλογικά από τη μερίδα κάθε κληρονόμου, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΣ	ΜΕΡΙΔΕΣ (ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΕΡΙΔΑΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
------------	-------------------------	---	--------------------------------

.....	28.171.621,34	69,53	3.365.207,35
.....	6.172.816,59	15,24	737.606,21
.....	6.168.477,29	15,23	737.122,22
ΣΥΝΟΛΟ	40.512.915,22	100	4.839.935,78

- Η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης (1)	Αξία Ελέγχου (2)	Αξία βάσει απόφασης ΔΕΔ (3)	Διαφορά (4=3- 1)
27	)	2.821.909,46	6.171.020,39	6.110.378,01	3.288.468,55
28	)	4.339,30	4.339,30	4.339,30	0,00
29γ	)	24.979,55	24.979,55	24.979,55	0,00
30γ	)	2.776,85	2.776,85	2.776,85	0,00
31γ	)	817,21	817,21	817,21	0,00
35γ	)	1.386,50	1.386,50	1.386,50	0,00
36γ	)	847,57	847,57	847,57	0,00

37γ	)	26.458,57	26.458,57	26.458,57	0,00
38γ	)	0,00	832,65	833,03	833,03
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	2.882.397,98	6.233.458,59	6.172.816,59	3.290.418,61
ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
50.	)	767.534,40	0,00	737.606,31	29.928,09
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	767.534,40	0,00	737.606,21	-29.928,19

ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	2.114.863,58	6.233.458,60	5.435.210,38	3.320.346,80
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	2.114.863,58	6.233.458,60	5.435.210,38	3.320.346,80

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017:

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Α' Κατηγορία)		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001	579.845,86	500.021,04
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	168.657,00	168.657,00
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ (1) - (2)	411.188,86	331.364,04
4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 58 ν. 4987/2022, 50%	205.594,43	165.682,02
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	616.783,29	497.046,06

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.