



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 01/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1961

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 01/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, κατοίκου οδός , κατά της με αριθμό/01-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ΚΕ.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 01/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς.

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

7. Το υπ' αριθ.πρωτ./16-05-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την υπ' αριθ./20-05-2024 απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ 20/05/2024 κλήση προς ακρόαση με υποβολή εγγράφων απόψεων της υπηρεσίας μας.
10. Την υπ' αριθ. πρωτ. /21-05-2024 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 01/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (επίδοση οριστικής πράξης 06/12/2023 - κάτοικος εξωτερικού) 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 /01-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ποσού 2.747.934,48 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 2961/2001. Μετά την αφαίρεση του φόρου που έχει βεβαιωθεί ποσού 1.097.364,69 ευρώ η οφειλόμενη διαφορά του φόρου ανήλθε στο ποσό των 1.650.569,79 ευρώ επί του οποίου επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (50%) ποσού 825.284,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.475.854,69 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό /2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου κάτοικου εν ζωή οδός , που απεβίωσε στις 02/10/2017 και σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. /16-10-2017 Πιστοποιητικό Πλησιεστέρων Συγγενών του Δήμου άφησε πλησιέστερους συγγενείς, τους:

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

Με το με αρ. πρωτ. /04-10-2021 Διαβιβαστικό έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαβίβασε τον φάκελο της υπόθεσης (ΒΚΕ /2017) στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω αρμοδιότητας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Σύμφωνα με το με αρ. /03-04-2019 Πιστοποιητικό του τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου, όπως προκύπτει από το Γενικό Βιβλίο Διαθηκών, από 01-03-2013 έως και 02-04-2019, καταχωρήθηκε αντίγραφο πρακτικού δημοσίευσης διαθήκης της οποίας διαθέτης φέρεται να είναι ο Πρόκειται για την από 26/09/2017 ξενόγλωσση διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε την 12/01/2018 από το Τμήμα Διαταγμάτων-Γραφείο Κληρονομιών της πόλης της και καταχωρίσθηκε στον του Ειρηνοδικείου 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 /2019 του τμήματος Διαθηκών του Πρωτοδικείου, όπως προκύπτει από τα βιβλία διαθηκών, από 02/10/2017 έως και 07/04/2019 δημοσιεύθηκε διαθήκη της οποίας διαθέτης φέρεται ότι είναι ο Πρόκειται για την από 26/09/2017 ξενόγλωσση διαθήκη, η οποία δημοσιεύθηκε την 12/01/2018 από το Τμήμα Διαταγμάτων-Γραφείο Κληρονομιών της πόλης και καταχωρίσθηκε στο γενικό βιβλίο διαθηκών του Πρωτοδικείου, 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./02-04-2019 Πιστοποιητικό του τμήματος Αποποιήσεων του Ειρηνοδικείου δεν είχε καταχωρηθεί δήλωση για αποποίηση της κληρονομιάς του αποβιώσαντα από 01/03/2013 έως και 01/04/2019 από τους κληρονόμους του.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./03-04-2019 Πιστοποιητικό του τμήματος Γενικού Αρχείου του Πρωτοδικείου, όπως προκύπτει από τα ευρετήρια κατάθεσης δικογράφων από 02-10-2017 έως και 02-04-2019 δεν είχε κατατεθεί αγωγή απευθυνόμενη προς το Πρωτοδικείο κατά των κληρονόμων του σχετική με την αμφισβήτηση του κληρονομικού τους δικαιώματος στην κληρονομιά του.

Η από 26/09/2017 Διαθήκη του

Διαθήκη

«Η από 26/09/2017 Διαθήκη του

(Μετάφραση από τη γερμανική στην ελληνική γλώσσα)

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΠΡΑΞΗ

Διαθήκη με συμβολαιογραφική πράξη (διάταξη τελευταίας Βούλησεως)

Ενώπιον του κάτωθι υπογράφοντος, Συμβολαιογράφου του Συμβολαιογραφείου), Καντόνι της, οδός αρ.,, εμφανίστηκε σήμερα στο, επί της οδού αρ., ο ακόλουθος διαθέτης:, γεννηθείς στις Μαΐου στην, Ελλάδα, Έλληνας πολίτης, κάτοικος, επί της οδού αρ.

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 γεννηθείς στις Μαΐου 1961 στην, Ελλάδα, Έλληνας πολίτης, κάτοικος, επί της οδού αρ., 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, στην, 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,, γεννηθείσα στις .. Απριλίου 19...., και εγώ, παντρευτήκαμε στις στο, στην Αθήνα, Ελλάδα.

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

-, γεννηθείσα στις 5 Αυγούστου 1994, Ελληνίδα πολίτης, που κατοικεί στις Βρυξέλλες, Βέλγιο και

-, γεννηθείσα την 23 Μαΐου 1996, Ελληνίδα πολίτης, που κατοικεί στο

Δεν υπάρχουν άλλοι απόγονοι.

6. Η γυναίκα μου και 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

δικαιώμά τους.

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

A. Κληροδοτήματα

8. Είμαι συνιδιοκτήτης 3 ακινήτων:

- Ένα στο, το οποίο πρόσφατα απέκτησα: αποτελούμενο από ιδιοκτησίες υπ' αριθμ. και, επί της οδού αρ. και
- Δύο ιδιοκτησίες στην Ελλάδα: επί της οδού αρ., και επί της οδού αρ., Κηφισιά

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 29 Αυγούστου 1965, 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 μεταχείρισής τους.

10.: Υπάρχουν περίπου 50.000 μετοχές της, οι οποίες θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για φιλανθρωπικούς σκοπούς τα επόμενα χρόνια. 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 και τη 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 μου και
- Το να πάει στον, γεννηθέντα στην

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.

Ζυρίχη, 26 Σεπτεμβρίου 2017»

Δηλώσεις που ελέγχονται:/2019 (.....),/2019 (.....),/2019 (.....-.....),/2019 (συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς από κοινού, εξ αδιαθέτου),/2023 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. /13-04-2022 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους του καθώς και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατόικων 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. /2022 εντολή φορολογικού ελέγχου.

Με το με αρ. πρωτ. /15-05-2023 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους του Λόη Δημήτριου 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.: /06-06-2023, /27-06-2023, /12-07-2023, /01-08-2023, /14-09-2023, /19-09-2023 και /29.09.2023.

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 /04-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε στους κληρονόμους ηλεκτρονικά με συνημμένους τους με αρ. /04-10-2023, /04-10-2023 και /04-10-2023 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. /25-10-2023 Υπόμνημα των κληρονόμων.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα και τους ισχυρισμούς που

προβλήθηκαν, προέβη στη σύνταξη της από 01/12/2023 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	Ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας με βάση τη σύμβαση διανομής της κληρονομητέας περιουσίας (.....), σε διαμέρισμα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο, συνολικής επιφάνειας 323,13 τ.μ., βοηθητικούς χώρους 36,00 τ.μ., υπόγειο 107,92 τ.μ., θέσεις στάθμευσης 115,01 τ.μ. και ξεχωριστού ισόγειου διαμερίσματος 56,03 τ.μ. στην οδό,, Ελλάδα	525.643,48	672.506,15	146.862,67	.....
2	Ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας με βάση τη σύμβαση διανομής της κληρονομητέας περιουσίας (.....), σε διαμέρισμα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο, συνολικής επιφάνειας 266,71 τ.μ., με δύο θέσεις στάθμευσης 12,50 τ.μ. έκαστος, στην οδό,	243.647,62	243.647,62	0,00	.....
	ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ("....."). Βλέπε σελίδα/..... του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων				
3	Τραπεζικός λογαριασμός στην με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017)	1.276.626,78	1.276.626,78	0,00	.....
4	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017.	0,00	0,00	0,00	.....
5	Τραπεζικός λογαριασμός στην .....t υπ. αριθ. με υπόλοιπο κατά την	130.245,57	130.245,57	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
	2/10/2017 CHF 144.794 (=EUR 130.245,57)				
6	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017	0,00	0,00	0,00	.....
7	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 506.239 (=EUR 455.373,75 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017)	455.373,75	455.373,75	0,00	.....
8	Τραπεζικός λογαριασμός στην με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 15.025 (=EUR 13.515,33 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017)	13.515,33	13.515,33	0,00	.....
9	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 111.611 (= EUR 100.396,68)	100.396,68	100.396,68	0,00	.....
10	Τραπεζικός λογαριασμός (investment portfolio) στην με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 661.395 (=EUR 594.940)	594.940,00	594.940,00	0,00	.....
11	Χρηματικά ποσά ευρισκόμενα στην .....προερχόμενα από τα με αποκλειστικό δικαιούχο τον (κληρονομούμενο) με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 1.873.535 (=EUR 1.876.135). Σχετικό το	1.876.135,00	1.876.135,00	0,00	.....
12	Χρηματικά ποσά ευρισκόμενα στην προερχόμενα από τα με αποκλειστικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 2.600 (=EUR 2.338,76). Σχετικό το	2.338,76	2.338,76	0,00	.....
13	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017.	0,00	0,00	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
14	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. Αριθ..... με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017.	0,00	0,00	0,00	.....
15	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΠΟΝΟΥΣ 2017 CHF 430.326 (=EUR 387.088,24) ("Bonus payment 2017") Βλέπε σελίδα 19/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	387.088,24	387.088,24	0,00	.....
16	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΙΔΙΑΖΟΥΝ ΣΕ ΜΕΡΙΣΜΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ CHF 995 (= EUR 895,02). (".....") Βλέπε σελίδα 19/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	895,02	895,02	0,00	.....
17	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΜΕ ΧΡΟΝΟ ΩΡΙΜΑΝΣΗΣ ΤΟ 2016 CHF 7.583 (= EUR 6.821,08) ("....."). Βλέπε σελίδα 19/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	6.821,08	6.821,08	0,00	.....
18	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 2Η ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 2.656 (= EUR 2.389,13) ("..... 2/10/2017). Βλέπε σελίδα ...../38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	2.389,13	2.389,13	0,00	.....
19	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΑΙΡΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΕΞΑΣΚΗΘΗΚΑΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 2Η ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 21.505.007 ενώπιον του March 2019)».	19.344.253,84	21.818.747,31	2.474.493,47	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
20	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΤΗΝ 2Η ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 (το τμήμα που δεν πηγαίνει στην δηλαδή το 50% άρα $12.548.467 \cdot 50\% = \text{CHF } 6.274.233,5$ (= EUR 5.643.818,92) ("....."). Βλέπε σελίδα 19/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	5.643.818,92	0,00	-5.643.818,92	.....
21	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΑΪΡΕΣΗΣ CHF 435.403 (= EUR 391.655,12). (".....")	391.655,12	391.655,12	0,00	.....
22	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΛΛΑΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΟΥ ΖΩΗΣ Νο.....CHF 546,327 (= EUR 491.433,84). Βλέπε Παράρτημα (Annex) 19 του Συμφώνου Διανομής (που περιέχει σχετική βεβαίωση της ασφαλιστικής και το υπόψη ασφαλιστήριο συμβόλαιο) και σελίδα	491.433,84	0,00	-491.433,84	.....
23	ΡΟΛΟΙ CHF 16,080 (=EUR 14.464,33). Βλέπε σελίδα 21/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της	14.464,33	14.464,33	0,00	.....
24	ΡΟΛΟΙ CHF 15.008 (=EUR 13.500,04) Βλέπε σελίδα 21/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της	13.500,04	13.500,04	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
25	ΡΟΛΟΙ CHF 5.360 (= EUR 4.821,44) Βλέπε σελίδα 21/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της	4.821,44	4.821,44	0,00	.....
26	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΣΤΙΣ 2 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 (στη πηγάζει το 25% άρα 12.548.467*25%=CHF3.137.116,75 (= EUR 2.821.909,46) ("..... on 2.1.2017") Βλέπε σελίδα 27/38 της από 25/3/2019 Σύμβασης Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων ενώπιον του Συμβολαιογράφου	2.821.909,46	6.171.020,39	3.349.110,93	.....
27	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΣΤΙΣ 2 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 (στην πηγάζει το 25% άρα 12.548.467*25%= CHF 3.137.116,75 (= EUR 2.821.909,46) (".....") Βλέπε σελίδα 27/38 της από 25/3/2019 Σύμβασης Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	2.821.909,46	6.171.020,39	3.349.110,93	.....
28	 CHF 4.824 (=EUR 4.339,30)	4.339,30	4.339,30	0,00	.....
29α	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας σε μεζονέτα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο συνολικής επιφάνειας 307,52 τ.μ. με βοηθητι- κούς χώρους 24,96 τ.μ., που έχει ανεγερθεί επί αγροτεμαχίου επιφάνειας 5.441,60 τ.μ., στη θέση «.....»	49.959,11	49.959,11	0,00	.....
29β	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας σε μεζονέτα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο συνολικής επιφάνειας 307,52 τ.μ. με βοηθητι- κούς χώρους 24,96 τ.μ., που έχει ανεγερθεί επί αγροτεμαχίου επιφάνειας 5.441,60 τ.μ., στη θέση «.....»	24.979,55	24.979,55	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
29γ	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας σε μεζονέτα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο συνολικής επιφάνειας 307,52 τ.μ. με βοηθητικούς χώρους 24,96 τ.μ., που έχει ανεγερθεί επί αγροτεμαχίου επιφανείας 5.441,60 τ.μ., στη θέση «.....»	24.979,55	24.979,55	0,00	.....
30α	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 5.441,60 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	5.553,70	5.553,70	0,00	.....
30β	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 5.441,60 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	2.776,85	2.776,85	0,00	.....
30γ	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 5.441,60 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	2.776,85	2.776,85	0,00	.....
31α	Ποσοστό 37,50% πλήρους κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 3.843,42 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	1.634,42	1.634,42	0,00	.....
31β	Ποσοστό 37,50% πλήρους κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 3.843,42 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	817,21	817,21	0,00	.....
31γ	Ποσοστό 37,50% πλήρους κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 3.843,42 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	817,21	817,21	0,00	.....
32	100% δικαίωμα πλήρους κυριότητας στο επιβατηγό όχημα Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας , μάρκας)	4.000,00	6.000,00	2.000,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
33	100% δικαίωμα πλήρους κυριότητας στο επιβατηγό όχημα Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας, μοντέλο με 1 ^η άδεια κυκλοφορίας 05/06/2008 (.....)	3.640,00	11.000,00	7.360,00	.....
34	Πλήρης κυριότητα σε πίνακα ζωγραφικής painting CHF 12.864 (=EUR 11.571,46) τον οποίο η κληρονομεί στο 100% (βάσει του Συμφώνου Διανομής).	11.571,46	11.571,46	0,00	.....
35α	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός (.....) υπ. αριθ. με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 6.166,00 (=EUR 5.546,00 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Από αυτό, το ποσοστό που κληρονομεί η είναι το 75% δηλαδή CHF 4.624.50 = EUR 4.159,50. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η	2.773,00	2.773,00	0,00	.....
35β	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός Εθνικής Χρηματιστηριακής (.....) υπ. αριθ. με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 6.166,00 (=EUR 5.546,00 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Από αυτό, το ποσοστό που κληρονομεί η είναι το 75% δηλαδή CHF 4.624.50 = EUR 4.159,50. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η	1.386,50	1.386,50	0,00	.....
35γ	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός Εθνικής Χρηματιστηριακής (.....) υπ. αριθ. με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 6.166,00 (=EUR 5.546,00 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Από αυτό, το ποσοστό που κληρονομεί η είναι το 75% δηλαδή CHF 4.624.50 = EUR 4.159,50. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η	1.386,50	1.386,50	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
36α	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός στην (.....) υπ. αριθ. - Παράρτημα με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 3.769,00 (=EUR 3.390,30 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Όπως σημειώθηκε στην υποσημείωση από αυτό, η κληρονομεί το 75% δηλαδή CHF 2.826,75=EUR 2.542,72. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η	1.695,15	1.695,15	0,00	.....
36β	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός στην (.....) υπ. αριθ. - Παράρτημα με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 3.769,00 (=EUR 3.390,30 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Όπως σημειώθηκε στην υποσημείωση από αυτό, η κληρονομεί το 75% δηλαδή CHF 2.826,75=EUR 2.542,72. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η	847,57	847,57	0,00	.....
36γ	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός στην (.....) υπ. Αριθ..... -Παράρτημα με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 3.769,00 (=EUR 3.390,30 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Όπως σημειώθηκε στην υποσημείωση Νο1, από αυτό, η κληρονομεί το 75% δηλαδή CHF 2.826,75=EUR 2.542,72. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η	847,57	847,57	0,00	.....
37α	Ασφαλιστήριο ζωής -, αριθμός, ασφαλισμένος	52.917,14	52.917,14	0,00	.....
37β	Ασφαλιστήριο ζωής -, αριθμός ασφαλισμένος του	26.458,57	26.458,57	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
37γ	Ασφαλιστήριο ζωής -, αριθμός, ασφαλισμένος	26.458,57	26.458,57	0,00	.....
38α	Έπιπλα & Σκεύη	0,00	31.195,84	31.195,84	.....
38β	Έπιπλα & Σκεύη	0,00	832,65	832,65	.....
38γ	Έπιπλα & Σκεύη	0,00	832,65	832,65	.....
	Μείον Παθητικό				
39.	Τμήμα αξίωσης της από το Ελβετικό Δίκαιο των συζυγικών σχέσεων που αφορά τα ακίνητα (Σύμφωνο διανομής περιουσίας - Partition Agreement 25/3/2019)	399.824,59	0,00	399.824,59	.....
40.	Η ΑΞΙΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΩΝ ΣΥΖΥΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΤΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΕΛΒΕΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΦΩΝΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ (.....) CHF 16.532.469 - CHF 444.485 = CHF 16.087.984,00 (= EUR 14.471.515,69) Αυτό δηλώνεται ως εκπιπόμενο χρέος της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς). Επισημαίνεται ότι το συνολικό ποσό της αξίωσης της από το Ελβετικό δίκαιο των συζυγικών σχέσεων ανέρχεται σε CHF 16.532.469 εκ των οποίων: α) ένα τμήμα CHF 444.485 (= EUR 399.824,59 το οποίο αφορά τα ακίνητα της κληρονομιάς περιουσίας) έχει δηλωθεί στο παθητικό της πρώτης εκ διαθήκης δήλωσης φόρου κληρονομιάς της και β) ένα τμήμα, (το μεγαλύτερο δηλαδή CHF 16.087.984,00 (= EUR 14.471.515,69 δηλώνεται στο παθητικό της δεύτερης εκ διαθήκης δήλωσης φόρου κληρονομιάς της)	14.471.515,69	0,00	14.471.515,69	.....
41.	ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΛΒΕΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΜΕΝΟΥ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2017-31/12/2017 CHF 4.163.423,80 (=EUR 3,745.096,51 ΤΜΗΜΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ) ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ CHF 1.079.913 (= EUR 971.406,85 ΤΜΗΜΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ)- ΒΛΕΠΕ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΟ	4.716.503,36	0,00	4.716.503,36	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
	ΕΛΒΕΤΙΚΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2017-31/12/2017 ΚΑΙ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΠΡΟΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΟΥ ΣΥΜΦΩΝΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ Επειδή αυτό το χρέος έχει βεβαιωθεί μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, αυτό δηλώνεται ως εκπιπτόμενο χρέος της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί με την υπόψη εκ διαθήκης δήλωση φόρου κληρονομιάς). Ειδικότερα, από τη συνολική φορολογική επιβάρυνση CHF 5.517.042,80 αφαιρούμε το ποσό που αφορά στα δικαιώματα που περιέρχονται στην (CHF 676,805) και στην (CHF 676.805). Συνεπώς, στην απομένει το τμήμα CHF 4.163.432,80 (=EUR 3.745.096,51). Αντίστοιχα, από τη συνολική επιβάρυνση Ελβετικών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης CHF 1.432.839 αφαιρούμε το ποσό εισφορών που αφορά στα δικαιώματα που περιέρχονται (CHF 176.463) και στην (CHF 176.463). Συνεπώς, στην απομένει το τμήμα CHF 1.079.913 (EUR 971.406,85)				
42.	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΣΥΝΟΛΟ CHF 225.557,69 (=EUR 202.894,37 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΠΡΟΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΟΥ ΣΥΜΦΩΝΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ (ΒΛΕΠΕ ΣΧΕΤΙΚΗ ΑΙΤΗΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ) Ειδικά αυτά δηλώνονται στο παθητικό και πρέπει να εκπεσθούν από το ενεργητικό: • Είτε ως εκπιπτόμενα χρέη της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί (με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς) και με αναφορά σε κάθε τιμολόγιο ξεχωριστά. • Είτε απευθείας ως «βάρος» της κληρονομιάς περιουσίας (αρθ. 22 γ' ν. 2961) ως έξοδα εκκαθάρισης και διαχείρισης της κληρονομιάς στο εξωτερικό.	202.894,37	0,00	202.894,37	.....
43.	ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ EUR 1.543,02 με βάση τα τιμολόγια (ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ANNEX 8 του ποσαναφερόμενου Συμφώνου Διανομής "Partition Agreement"). Ειδικά αυτά δηλώνονται στο παθητικό ως βάρος της κληρονομιάς περιουσίας κατά το αρθ. 22 περ. δ' ν. 2961/2001 και με αναφορά στα υπόψη έξοδα (τιμολόγια) ξεχωριστά μέσα στη δήλωση.	1.543,02	1.543,02	0,00	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
44.	Κληροδοσία προς τον οικογενειακό φίλο του διαθέτη κ.: CHF 16.080 = EUR 14.464,33 Κύριος Φόρος (κλίμακα Γ' «εξωτικοί» ν.2961/2001): EUR14.464,33- EUR 6.000= EUR 8.464,33*20%=EUR 1.692,86 Σύνολο: EUR 14.464,33 + EUR 1.692,86= EUR 16.157,19. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 2.031,43 (EUR 16.157,19- αφορολόγητο EUR 6.000= EUR 10.157,19*20%= EUR 2.031,43). Η βεβαρημένη κληρονόμος θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας (EUR 14.464,33) και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 2.031,43), δηλαδή συνολικά EUR 16.495,76	16.495,76	16.495,76	0,00	.....
45.	Κληροδοσία προς τον αδελφό του διαθέτη: CHF 15.008 = EUR 13.500,04 Κύριος Φόρος (κλίμακα Β' ως αδελφός του διαθέτη ν. 2961/2001): EUR13.500,04- EUR 30.000= EUR 0 Σύνολο: EUR 0 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 0 Η βεβαρημένη κληρονόμος θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας EUR 13.500,04 και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 0), δηλαδή συνολικά EUR 13.500,04	13.500,04	13.500,04	0,00	.....
46	Κληροδοσία προς τον οικογενειακό φίλο του διαθέτη κ.: CHF 5.360 = EUR 4.821,44 Κύριος Φόρος (κλίμακα Γ' «εξωτικοί» ν. 2961/2001): EUR 0 (διότι υπάρχει αφορολόγητο EUR 6.000 για πρόσωπα της κλίμακας Γ' του ν. 2961/2001) Σύνολο: EUR 0 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 0 Η βεβαρημένη κληρονόμος θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας EUR 4.821,44 και οφειλόμενο φόρο (EUR 0), δηλαδή συνολικά EUR 4.821,44.	4.821,44	4.821,44	0,00	.....
47	Κληροδοσίες («δωρεές») προς το Ίδρυμα EUR 319.450,19 Η Δ.Ο.Υ. πρέπει να δεχθεί να αντιμετωπίσει τις υπόψη πληρωμές ως κληροδοσίες υπέρ αδήλου προσώπου σύμφωνα με τις διατάξεις των ΑΚ (ουσιαστικά ως «κληροδοσίες υπό αναβλητική αίρεση» όπου η αναβλητική αίρεση της σύστασης του υπόψη ιδρύματος και της καταβολής των υπόψη ποσών έχει ήδη γίνει). Συνεπώς, θα ισχύσουν τα εξής: • Ποσά που δόθηκαν προς την: EUR319.450,19	321.055,42	0,00	321.055,42	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
	- Κύριος Φόρος (αν εφαρμοσθεί το άρθρο 25 παρ. 3 ν. 2961/2001 με συντελεστή 0.5%): EUR 1.597,25 - Σύνολο: EUR Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος (EUR 319.450,19 + EUR 1.597.25=EUR 321.047,44*0,5%=1.605,23) Σε μια τέτοια περίπτωση η βεβαρημένη κληρονόμος θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας (EUR 319.450,19) και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 1.605,23), δηλαδή συνολικά EUR 321.055,42.				
48.	Κληροδοσία («δωρεά») προς EUR 10.000,00 Φαίνεται ότι οι υπόψη δωρεές υπάγονται σε φόρο με συντελεστή 0.5% βάσει αρθ. 25 παρ. 3 ν. 2961/2001 ως εξής: – Κύριος Φόρος (κλίμακα αρθ. 25 παρ. 3 ν. 2961/2001): EUR 10.000*0.5%= EUR 500 Σύνολο: EUR 10.500 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 525 (10.500*0.5%). Σε μια τέτοια περίπτωση η βεβαρημένη κληρονόμος θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας (EUR 10.000) και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 525), δηλαδή συνολικά EUR 10.525.	10.525,00	0,00	10.525,00	.....
49	6. ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΑ ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΣΤΙΣ 2 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 676.805 (= EUR 608.801,83)- ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Βλέπε σελίδα 27/38 της από 25/3/2019 Σύμβασης Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων ενώπιον του Συμβολαιογράφου («.....Επειδή αυτό το χρέος έχει βεβαιωθεί μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, αυτό δηλώνεται ως εκπιπτόμενο χρέος της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς), με παραπομπή στο Παράρτημα, στη σελίδα 27/38 του και στο εκκαθαριστικό της δήλωσης φόρου εισοδήματος του κληρονομούμενου (που προσκομίζεται με τη δήλωση της συγκληρονόμου της, μητέρας της,). 7. ΠΟΣΑ ΕΛΒΕΤΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΑ ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ	767.534,40	0,00	767.534,40	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΣΤΙΣ 2 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 176.463 (= EUR 158.732,57)- ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ANNEX 14 Επειδή αυτό το χρέος έχει βεβαιωθεί μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, αυτό δηλώνεται ως εκπιπτόμενο χρέος της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς), με παραπομπή στο Παράρτημα Annex 14, στη σελίδα 27/38 του και στο Ελβετικό εκκαθαριστικό της δήλωσης φόρου εισοδήματος του κληρονομούμενου (που προσκομίζεται με τη δήλωση της συγκληρονόμου της μητέρας της,).				
50	ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΑ ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΣΤΙΣ 2 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 676.805 (= EUR 608.801,83)- ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 14. Βλέπε σελίδα 27/38 της από 25/3/2019 Σύμβασης Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων 9)».Επειδή αυτό το χρέος έχει βεβαιωθεί μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, αυτό δηλώνεται ως εκπιπτόμενο χρέος της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς), με παραπομπή στο Παράρτημα Annex 14, στη σελίδα 27/38 του και στο Ελβετικό εκκαθαριστικό της δήλωσης φόρου εισοδήματος του κληρονομούμενου (που προσκομίζεται με τη δήλωση της συγκληρονόμου της). ΠΟΣΑ ΕΛΒΕΤΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΑ ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΟΥ ΩΡΙΜΑΣΑΝ ΣΤΙΣ 2 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 176.463 (= EUR 158.732,57)- ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ANNEX 14 Επειδή αυτό το χρέος έχει βεβαιωθεί μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, αυτό δηλώνεται ως εκπιπτόμενο χρέος της κληρονομιάς περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς), με παραπομπή στο Παράρτημα Annex 14, στη σελίδα 27/38 του και στο Ελβετικό εκκαθαριστικό της δήλωσης φόρου εισοδήματος του	767.534,40	0,00	767.534,40	.....

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά	Κληρονόμοι
	κληρονομούμενου (που προσκομίζεται με τη δήλωση της συγκληρονόμου της, μητέρας της,).				
51	Κληροδοσίες συνολικού ποσού (με βάση τη συνημμένη κατάσταση)	670.413,45	670.413,45	0,00	.....
	Συνυπολογιζόμενες Δωρεές				
52	Δωρεά Ασφαλιστήριο Συμβόλαιο Ζωής υπ' αριθμόν, για το ποσό 14.277,47€ (Ζ ...../2018, Δηλ. ....../2018 ΔΟΥ Κατ. Εξωτ., ποσό φόρου 0,00)	14.277,47	14.277,47	0,00	.....
53	Δωρεά Το με αρ. Ομαδικό Συνταξιοδοτικό Συμβόλαιο της «.....» (Ζ...../2019, Δηλ. ....../2019 ΔΟΥ Κατ. Εξωτ. ποσό φόρου 11.071,69)	0,00	491.433,84	491.433,84	.....

Διαπιστώσεις ελέγχου για Δωρεές & Έπιπλα και Σκεύη:

Προγενέστερες Δωρεές:

Συμπεριλήφθηκαν: α) η με αρ./2018 (Ζ-...../2018) Δήλωση Φόρου Δωρεάς Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, από το, για το ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής υπ' αριθμόν για το ποσό 14.277,47 ευρώ (α/α 52), από την οποία δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή. Το ανωτέρω ποσό συνυπολογίστηκε στην κληρονομική μερίδα της και β) η με αρ./2019 (Ζ-...../2019) Δήλωση Φόρου Δωρεάς Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το με αρ.Ομαδικό Συνταξιοδοτικό Συμβόλαιο της «.....» για το ποσό 491.433,84 ευρώ (α/α). 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 κληρονομιαία 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 Δήμο

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 Ευγενίδου Μαρίας προσδιορίστηκε ως εξής:

Περιγραφή Περιουσιακών Στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Διαφορά
Ενεργητικό			
Από τον ως άνω Πίνακα 7.4:	31.655.982,03	28.180.407,17	3.475.574,86
- Τα στοιχεία με α/α 1.....			
- 50% από τα στοιχεία με α/α			
- Ποσό 31.195,84 € από το στοιχείο με α/α			
Συνολική Αξία Ενεργητικού	31.655.982,03	28.180.407,17	3.475.574,86
ΜΕΙΟΝ Παθητικό			
Από τον ως άνω Πίνακα 7.4:	20.829.092,14	706.773,71	20.122.318,43
Τα στοιχεία με α/α			
Συνολική Αξία Παθητικού	20.829.092,14	706.773,71	20.122.318,43
Καθαρή αξία Κληρονομικής Μεριδας	10.826.889,89	27.473.633,46	16.646.743,57
Προγενέστερες Δωρεές:	14.277,47	505.711,31	491.433,84
Από τον ως άνω Πίνακα 7.4:			
Τα στοιχεία με α/α			
Φορολογητέα αξία	10.841.167,36	27.979.344,77	17.138.177,41

Σύμφωνα με την από 01/12/2023 έκθεση ελέγχου, δεδομένου ότι η τελευταία συνήθης διαμονή του Λόη Δημητρίου βρισκόταν στην και δεν έχει γίνει επιλογή του δικαίου της ιθαγένειας (ελληνική) του κληρονομούμενου ως εφαρμοστέο δίκαιο στην κληρονομική διαδοχή, εφαρμόστηκε ο ευρωπαϊκός κανονισμός/2012 σχετικά με τη διασυνοριακή 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 Ευγενίδου Μαρία, ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Α' Κατηγορία)	
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001	2.747.934,48
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	1.097.364,69
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ (1) - (2)	1.650.569,79
4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 58 ΚΦΔ, 50%	825.284,90

Συμπληρωματικό υπόμνημα:

Υποβλήθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. /16-05-2024 Συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία προς αντίκρουση της θέσης του ελέγχου εν σχέσει με τα με α/α στοιχεία του ενεργητικού και το με α/α στοιχείο του παθητικού του ως άνω Πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου.

Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ' αριθ. /20-05-2024 Απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία για την έκδοση απόφασης επί της υπ' αριθ. /01-02-2024 ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες, ήτοι έως την 01/07/2024, 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 ΕΞ 2024 ΕΜΠ/20-05-2024 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 20/05/2024. Επί της κλήσης αυτής η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. /21-05-2024 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 το στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 19 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι πρέπει ληφθούν υπόψη τα έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των 1.700.000 δικαιωμάτων προαίρεσης που πραγματοποιήθηκε μετά το θάνατο του κληρονομούμενου και όχι η αποτιμηθείσα αξία των δικαιωμάτων κατά την ημερομηνία θανάτου του.

2ος 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 Ευγενίδου Μαρία (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).

3ος ισχυρισμός:

Σχετικά με τα στοιχεία του Ενεργητικού με α/α 32, 33 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι η αξία των αυτοκινήτων δεν συνυπολογίζεται αυτοτελώς κατά τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας αλλά περιλαμβάνεται στην τεκμαρτως προσδιορισθείσα από τη φορολογική αρχή αξία των επίπλων και των σκευών

4ος 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 στην μολονότι το εν

λόγω ακίνητο εκμισθωνόταν κατά το χρόνο θανάτου άνευ επίπλων και σκευών.

5ος ισχυρισμός:

Σχετικά με τα στοιχεία του Παθητικού με α/α 39, 40 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί συνολικό ποσό 16.532.469 CHF ($\frac{1}{2}$ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο) στο παθητικό της κληρονομιάς, βάσει του από 25/03/2019 Σύμφωνου Διανομής Κληρονομιάς Περιουσίας, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο και κατ' εφαρμογή των οριζομένων στον Κανονισμό (ΕΕ) 650/2012.

6ος ισχυρισμός:

Σχετικά με το στοιχείο του Παθητικού με α/α 42 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε στο Παθητικό της κληρονομιάς έξοδα διαχείρισης κληρονομιάς περιουσίας συνολικού ποσού 228.557,69 CHF (=EUR 202.894,37).

7ος ισχυρισμός:

Σχετικά με τα στοιχεία του Παθητικού με α/α 47, 48 του ως άνω πίνακα, ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε στο Παθητικό της κληρονομιάς: α) κληροδοσίες προς το ίδρυμα ποσού 319.450,19 ευρώ πλέον φόρου 1.605,23 ευρώ, ήτοι συνολικά 321.055,42 ευρώ και β) κληροδοσία προς τη» ποσού 10.000,00 ευρώ πλέον φόρου 525,00 ευρώ, ήτοι συνολικά 10.525,00 ευρώ.

8ος ισχυρισμός:

Σχετικά με το στοιχείο του Παθητικού με α/α 41 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 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, ήτοι συνολικό ποσό 4.716.503,36 ευρώ.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

- **Στοιχείο του Ενεργητικού με α/α 19.**

Επειδή, για το περιουσιακό στοιχείο με α/α 19 του πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου με περιγραφή «ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΑΪΡΕΣΗΣΚΑΙ ΠΟΥ ΕΞΑΣΚΗΘΗΚΑΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 2Η ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2017 CHF 21.505.007 (.....)», που αφορά σε 1.700.000 δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών του κληρονομούμενου, που κατοχυρώθηκαν εν συνόλω κατά το χρόνο του θανάτου του και που βάσει της από 26/09/2017 διαθήκης περιέρχονται στη σύζυγο

Δηλώθηκαν στο Ενεργητικό, με τη δεύτερη εκ διαθήκης Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα, τα έσοδα από την ολοκληρωθείσα πώληση των 1.700.000 δικαιωμάτων προαίρεσης συνολικής αξίας 19.344.253,84 ευρώ (21.505.007 CHF), που πραγματοποιήθηκε σταδιακά μετά το θάνατο του κληρονομούμενου τη χρονική περίοδο από 17/11/2017 έως 28/12/2017, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις της εταιρείας διαχείρισης χρεογράφων «.....» (Σχετ. 9.1 έως 9.19).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

«...Όπως ευχερώς συνάγεται από το, το οποίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου στο σύνολό του με συνημμένη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα και το οποίο προσκομίζεται και ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως Σχετικό 7, κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (2.10.2017) υπήρχαν στον τηρούμενο στην λογαριασμό του (.....) 1.700.000 stock options. Στη δεύτερη γραμμή της σελίδας 2/33 αυτού με τίτλο παρουσιάζεται συνοπτικά ο αριθμός των stock options

(1.700.000 stock options) και ως συνολική αξία αυτών ποσό 19.291.700 GBP, ενώ στις επόμενες σελίδες 3 έως 6/33 με τίτλο παρουσιάζονται αναλυτικά τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό της ως άνω συνολικής αξίας, ήτοι η αγοραία αξία (Market Price) κατά την 2.10.2017 ανά stock option (25,57 GBP), η τιμή άσκησης ανά stock option (Strike price/Cost basis) και η εκτιμώμενη αξία αυτών αν αυτά είχαν ασκηθεί κατά την ημερομηνία θανάτου η οποία προκύπτει ως εξής: $\text{τεμάχια stock options} \times (\text{αγοραία αξία-τιμή άσκησης})...$

Η τιμή άσκησης των δικαιωμάτων ισούται με την τιμή κλεισίματος της μετοχής της στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου κατά την ημερομηνία χορήγησης του δικαιώματος (grant date) με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της

...Ενόψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι α) κατά τον χρόνο θανάτου τα 1.700.000 stock options (δικαιώματα προαίρεσης) αποτελούσαν εν δυνάμει στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας άνευ αξίας από πλευράς φορολογίας, υπό την έννοια ότι η ενδεχόμενη μη άσκηση αυτών εντός των επόμενων δώδεκα μηνών θα είχε ως αναπόφευκτη συνέπεια την οριστική απώλεια της δυνατότητας απόκτησης των αντίστοιχων μετοχών και β) με την άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, πληρώθηκε η αίτηση της άσκησής τους και υλοποιήθηκε/πραγματοποιήθηκε/ενεργοποιήθηκε η εν δυνάμει περιουσιακή ωφέλεια από την κτήση τους. Κατά συνέπεια, κρίσιμος χρόνος για τον υπολογισμό της ωφέλειας αυτής, δεν είναι ο χρόνος θανάτου, όπως φαίνεται να υποστηρίζει ο έλεγχος με την επίκληση των άρθρων 6 και 9 του ΚΦΚληρ αλλά ο χρόνος άσκησης αυτών ...

Ενόψει των ανωτέρω και λαμβανομένου υπόψη ότι η άσκηση αυτών πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο του exersale και άρα, η χρηματοδότηση της άσκησης έγινε με αυτόματη πώληση ορισμένων εκ των 1.700.000 μετοχών παρέπεται ότι η αξία που πρέπει να ληφθεί υπόψη για σκοπούς υπολογισμού του φόρου κληρονομίας δεν δύναται παρά να συνίσταται στην πραγματική περιουσιακή ωφέλεια από την κτήση τους, ήτοι στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης (sale price) κατά την ημερομηνία άσκησης των stock options και της τιμής άσκησης που είχε προκαθοριστεί κατά τη χορήγηση τους επί τον αριθμό των stock options που ασκήθηκαν...

Από την πραγματοποίηση του προαναφερόμενου υπολογισμού της περιουσιακής ωφέλειας με βάση τα στοιχεία των βεβαιώσεων της [Σχετικά 9.1 έως και 9.19] εν σχέσει με την άσκηση και των 1.700.000 stock options προκύπτει η συνολική περιουσιακή ωφέλεια /αξία αυτών ποσού 21.505.007 CHF, η οποία συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φόρου κληρονομίας της κατόπιν μετατροπής της σε ευρώ 19.344.253,84...».

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επισύναψε, κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και του συμπληρωματικού υπομνήματος της: α) έγγραφο της εταιρείας διαχείρισης χαρτοφυλακίων «.....» με 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 1.700.000 δικαιώματα προαίρεσης με συνολική αποτιμηθείσα αξία κατά την 02/10/2017 19.291.700 GBP (σχετ. 7), β) έγγραφα της εταιρείας διαχείρισης χαρτοφυλακίων «.....» με τίτλο «Επιβεβαίωση άσκησης δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών» επίσημα μεταφρασμένων στην ελληνική γλώσσα (σχετ. 9.1 έως και 9.19), στα οποία απεικονίζεται η τμηματική άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης το Νοέμβριο και το Δεκέμβριο του έτους 2017 με αυτόματη πώληση όλων των μετοχών για σκοπούς χρηματοδότησης της άσκησης, των λοιπών εξόδων άσκησης και των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών (exersale).

Επειδή, προκειμένου να αποτιμηθεί η αξία των stock options η εταιρεία διαχείρισης χαρτοφυλακίων έλαβε υπ όψη της: α) την αγοραία αξία ανά stock option κατά το χρόνο του θανάτου ήτοι την τιμή κλεισίματος της μετοχής της εργοδότης εταιρείας στο χρηματιστήριο του Λονδίνου την 02/10/2017 (25,57 GBP) και β) την τιμή άσκησης ανά stock option, η οποία με απόφαση του ΔΣ της

εργοδότης εταιρείας, ισούται με την τιμή κλεισίματος της μετοχής της στο χρηματιστήριο του Λονδίνου κατά την ημερομηνία χορήγησης του δικαιώματος. Η συνολική αποτιμηθείσα αξία **19.291.700 GBP = 21.818.747,31 ευρώ**, προέκυψε με πολλαπλασιασμό των δικαιωμάτων προαίρεσης επί τη διαφορά των ως άνω τιμών (αγοραία αξία ανά stock option κατά το χρόνο του θανάτου και τιμή άσκησης ανά stock option).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κρίσιμος χρόνος για τον υπολογισμό της ωφέλειας αυτής, δεν είναι ο χρόνος θανάτου αλλά ο χρόνος άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης και ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου όχι η ως άνω αποτιμηθείσα αξία αλλά η πραγματική περιουσιακή ωφέλεια από την πώληση των δικαιωμάτων, που προκύπτει αν στους ως άνω υπολογισμούς, αντί για την αγοραία αξία ανά stock option κατά το χρόνο του θανάτου, ληφθεί η τιμή πώλησης ανά stock option, ήτοι συνολική αξία ποσού **21.505.007 CHF = 19.344.253,84 ευρώ**.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς και αμφισβήτησε την ως άνω δηλωθείσα αξία ύψους 19.344.253,84 ευρώ των 1.700.000 δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options) που συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φόρου κληρονομιάς της και προέβη, κατ' επίκληση των άρθρων 6 και 9 του ν. 2961/2001, στην αναπροσαρμογή της αξίας αυτής, λαμβάνοντας υπόψη το έγγραφο της εταιρείας διαχείρισης χαρτοφυλακίων «.....» με τίτλο «Βεβαίωση Τερματισμού» σύμφωνα με το οποίο, κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου στις 02/10/2017, περιλαμβάνονταν στο χαρτοφυλάκιό του, μεταξύ άλλων, 1.700.000 stock options συνολικής αξίας βάσει αποτίμησης 19.291.700 GBP, η οποία αντιστοιχεί σε 21.818.747,31 ευρώ, λαμβανομένης υπόψη της ισοτιμίας ευρώ-λίρας Αγγλίας (0,88418) κατά την 02/10/2017, σύμφωνα με το Δελτίο Ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας.

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

«1.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. 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 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 άσκηση των δικαιωμάτων/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 άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης/πώλησης των μετοχών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της Βεβαίωσης Τερματισμού λόγω θανάτου που εκδόθηκε από την, υπήρχαν 1.700.000 δικαιώματα προαίρεσης μετοχών τα οποία κατοχυρώθηκαν εν συνόλω κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, με αξία αποτίμησης κατά την 02/10/2017 19.291.700 GBP, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο 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 02/10/2017», που αφορούν τις μετοχές απόδοσης του κληρονομούμενου, τις οποίες η εταιρεία του είχε χορηγήσει ως εξής: 138.476 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 07/04/2018, 10/04/2018, 15/05/2018 και 22/05/2018, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις της εταιρείας διαχείρισης χρεογράφων «Equatex» (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 της Ελβετίας, το από 25/03/2019 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 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. 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 25/03/2019 Σύμφωνο Διανομής Κληρονομιαίας Περιουσίας, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, που συντάχθηκε μεταξύ των νόμιμων κληρονόμων του κληρονομούμενου στο της, 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 χαρτοφυλακίων «.....» με τίτλο «Βεβαίωση Τερματισμού», επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, σύμφωνα με το οποίο αποτιμήθηκε το χαρτοφυλάκιο του κληρονομούμενου, λόγω θανάτου στις 02/10/2017. Στο εν λόγω χαρτοφυλάκιο, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται 426.773 μετοχές απόδοσης με συνολική αποτιμηθείσα αξία κατά την 02/10/2017 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 ισοτιμία Eur/GBP κατά την 02/10/2017 ήταν 0,88418, σύμφωνα με το δελτίο ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, 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 από 26/09/2017 διαθήκη, 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 τωντα οριζόμενα στο με ημερομηνία 2.10.2017 (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 της στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την 2.10.2017 (πρβλ. εκτύπωση από την επίσημη ιστοσελίδα της, Σχετικό 15), όπως αυτά αποτυπώνονται στο ως άνω έγγραφο τηςείναι τα ορθά για σκοπούς υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς. Ειδικώς εν σχέσει με το αριθμό των τεμαχίων των επισημαίνουμε ότι κατά τα οριζόμενα στο και στη διαθήκη του κληρονομούμενου, η είχε 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 (forfeited due to performance) [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 (Dividend equivalents) [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 20.316πωλήθηκαν 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 κληρονομιάς, αυτή ανέρχεται σε 25,25 GBP, που είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής της στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την Παρασκευή 29.09.2017 (τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Χρηματιστήριο πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου-χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που επήλθε τη Δευτέρα 2.10.2017), κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 6, 9 και 12 του ΚΦΚληρ (πρβλ. εκτύπωση από την επίσημη ιστοσελίδα της, Σχετικό 16). 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 PSA's...

Έτι περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η αξία των 13.293, η οποία υπολογίστηκε κατά τα ανωτέρω (13.293 PSA's × 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 κληρονομαία μερίδα της ως στοιχείο με α/α 21 στον Πίνακα 7.4 της Έκθεσης Ελέγχου,...

Κατά συνέπεια για σκοπούς υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς που αναλογεί στις επίμαχες μετοχές, η Υπηρεσία σας θα πρέπει να λάβει υπόψη την αξία που δηλώθηκε με τις ελεγχόμενες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και υπολογίζεται ως εξής: αριθμός τωνπου τελικώς κατοχυρώθηκαν 396.402 μείον των 13.293 που περιλαμβάνονται στην κληρονομαία 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 υπ' αριθμ. και ημερομηνία και/1.12.2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.».

Επειδή, προκειμένου να αποτιμηθεί η αξία των μετοχών, η εταιρεία διαχείρισης χαρτοφυλακίων Equatex έλαβε υπ' όψη της: α) την αγοραία αξία ανά μετοχή κατά το χρόνο του θανάτου, ήτοι την τιμή

κλεισίματος της μετοχής της εργοδότης εταιρείας στο χρηματιστήριο του Λονδίνου την 02/10/2017 (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 της στο χρηματιστήριο του Λονδίνου την Παρασκευή 29/09/2017 (τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Χρηματιστήριο πριν τον θάνατο του κληρονομούμενου-χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που επήλθε τη Δευτέρα 2/10/2017), 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 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 Τυχρά 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 Τυχρά 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 Τυχρά 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 Τυχρά 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 την 02/10/2017 και 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 της στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την Παρασκευή 29/09/2017 (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 την 29/09/2017 ήταν 0,881780, σύμφωνα με το δελτίο ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας.

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

Β. 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. /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 της Ελβετίας, το από 25/03/2019 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 του πίνακα) και ποσό 2.821.909,46 ευρώ δηλώθηκε από τη (α/α 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 διασυνοριακής 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 Ευγενίδου Μαρίας (βάσει του ελβετικού δικαίου), αλλά βάσει των οριζόμενων στην από 26/09/2017 διαθήκη, 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 τής 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 $\frac{1}{2}$ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, άρα και στο $\frac{1}{2}$ 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 26/09/2017 διαθήκη, στις κληρονομικές μερίδες των θυγατέρων του κληρονομούμενου (στοιχεία Ενεργητικού με α/α και).

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 PSA's × 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 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 τον 3^ο ισχυρισμό:

- Στοιχεία του Ενεργητικού με α/α **32** και **33** «Αυτοκίνητα»

Επειδή, σύμφωνα με την/24-06-2019 συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε η στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού δηλώθηκε: α) 100% δικαίωμα πλήρους κυριότητας στο επιβατηγό όχημα Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας, μοντέλο, με 1^η άδεια κυκλοφορίας 29/08/2012, με αξία 4.000,00 ευρώ και β) 100% δικαίωμα πλήρους κυριότητας στο επιβατηγό όχημα Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας, μοντέλο, με 1^η άδεια κυκλοφορίας 05/06/2008, με αξία 3.640,00 ευρώ.

Κατόπιν του από 25/04/2019 ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού η αξία των ως άνω οχημάτων προσδιορίστηκε σε 6.000,00 ευρώ και 11.000,00 ευρώ αντίστοιχα, έγινε αποδεκτή από την κληρονόμο και εξοφλήθηκε ο φόρος που αναλογεί. Οι ίδιες αξίες λήφθηκαν υπόψη κατά το διενεργηθέντα έλεγχο από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

«Η θέση αυτή του ελέγχου είναι εσφαλμένη για τους κάτωθι δύο λόγους:

Πρώτον διότι, σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1042/1990 και ΠΟΛ 1051/2001, οι οποίες δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 9 του Κ.Φ.Δ. και λαμβάνονται υπόψη από την Υπηρεσία σας κατά την εξέταση της εφαρμογής τους άρθρου 13 του ΚΦΚληρ, «Όταν ένα πρόσωπο είναι κληρονόμος «εξ αδιαθέτου» (δηλαδή δεν υπάρχει διαθήκη), στο «εξαίρετο» της κληρονομιάς, που δικαιούται πέραν της κληρονομικής του μερίδας (στο οποίο περιλαμβάνονται ενδεικτικά, έπιπλα, σκεύη, ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που χρησιμοποιούσαν είτε και οι δύο σύζυγοι, είτε μόνο εκείνος που επέζησε) ανήκει και το οικογενειακό αυτοκίνητο» και άρα, η αξία αυτού δεν συνυπολογίζεται αυτοτελώς κατά τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας αλλά περιλαμβάνεται στην τεκμαρτώσ προσδιορισθείσα από τη φορολογική αρχή αξία των επίπλων και των σκευών (οικοσκευή) της κληρονομιάς περιουσίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ. 2 του ΚΦΚληρ.

Ως εκ τούτου, και λαμβανομένου υπόψη ότι εν προκειμένω ο έλεγχος συνυπολόγισε στην αξία της κληρονομιάς περιουσίας οικοσκευή (πρβλ. στοιχείο με α/α στον Πίνακα 7.4. της Έκθεσης Ελέγχου), τα επίμαχα αυτοκίνητα του κληρονομούμενου θα πρέπει να μη ληφθούν υπόψη ως αυτοτελές στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας και η αξία αυτών θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην τεκμαρτή αξία της οικοσκευής.

Δεύτερον διότι, ως αξίες αυτών (είτε αυτά ενταχθούν στην οικοσκευή είτε θεωρηθούν αυτοτελή στοιχεία της κληρονομιάς περιουσίας) θα πρέπει να ληφθούν οι αξίες που υποδείχθηκαν με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς, ...

Εξάλλου, ούτε η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού προέβη στη σύνταξη και κοινοποίηση σχετικής έκθεσης εκτίμησης των ως άνω οχημάτων ούτε στην με αρ. και ημερομηνία/16.05.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς που εξέδωσε [Σχετικό 17] μετά την εκκαθάριση της με αρ. και ημερομηνία/12.04.2019 δήλωσης φόρου κληρονομιάς μνημονεύεται η αξία εκάστου περιουσιακού στοιχείου και άρα, και των επίμαχων οχημάτων, ούτε δύναται να συναχθεί εκ του περιεχομένου της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ότι αξία αυτών που ελήφθη υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς αφίστατο από την αξία που δηλώσαμε με την ως άνω δήλωση φόρου κληρονομιάς...

Έτι περαιτέρω, θα πρέπει να επισημανθεί ότι αν οι αξίες των επίμαχων οχημάτων, όπως προσδιορίστηκαν υπό του ελέγχου, έχουν πράγματι ληφθεί υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων κατά την εκκαθάριση της με αρ. και ημερομηνία/12.04.2019 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, όπως επικαλείται ο έλεγχος, τότε εσφαλμένα ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο για τον υπολογισμό των διαφορών μεταξύ της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και των ευρημάτων του ελέγχου και συνακόλουθα για τον υπολογισμό της οφειλόμενης διαφοράς φόρου κληρονομιάς και του προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. που καταλογίσθηκε σε βάρος της»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1042/1990 με θέμα: «Υπαγωγή του αυτοκινήτου στο εξαίρετο της κληρονομιάς», ορίζεται ότι:

«Όταν ένα πρόσωπο είναι κληρονόμος «εξ αδιαθέτου» (δηλαδή δεν υπάρχει διαθήκη), στο «εξαίρετο» της κληρονομιάς, που δικαιούται πέραν της κληρονομικής του μερίδας (στο οποίο περιλαμβάνονται ενδεικτικά, έπιπλα, σκεύη, ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που χρησιμοποιούσαν είτε και οι δύο σύζυγοι, είτε μόνο εκείνος που επέζησε) ανήκει και το οικογενειακό αυτοκίνητο...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1051/2001 με θέμα: «Σχετικά με το εξαίρετο των Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτων», ορίζεται ότι:
«.....Περαιτέρω, κατά το άρθρο 1820 Α.Κ., όπως ισχύει, ο επιζών σύζυγος, εφόσον συντρέχει ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος με συγγενείς εξ αίματος οποιουδήποτε βαθμού, λαμβάνει πλέον της κληρονομικής του μερίδας, ως εξαίρετο, και τα έπιπλα, σκεύη, ενδύματα και τα λοιπά οικιακά αντικείμενα που χρησιμοποιούσαν είτε από κοινού και οι δύο σύζυγοι είτε μόνο ο επιζών...

Μεταξύ των άλλων, σας είχαμε κάνει γνωστό ότι η απαρίθμηση των αντικειμένων που περιλαμβάνονται στο εξαίρετο είναι ενδεικτική και καλύπτει τα οικιακά αντικείμενα που η προέχουσα οικιακή τους χρησιμοποίηση τα κατέστησε στοιχεία της κοινής οικιακής οικονομίας των συζύγων Συνεπώς, όπως έχει νομολογηθεί (ΑΠ. 1781/1987), στην έννοια του εξαίρετου περιλαμβάνεται και το οικογενειακό αυτοκίνητο, με την προϋπόθεση ότι το χρησιμοποιούσαν είτε από κοινού και οι δύο σύζυγοι είτε μόνο ο αποβιώσας, δεδομένου ότι τούτο, από μακρού χρόνου, έχει παύσει να είναι είδος πολυτελείας και αποτελεί προέκταση της κοινής συζυγικής οικονομίας χρησιμοποιούμενο κατ' εξοχή για τις ανάγκες αυτής. Το γεγονός ότι ο επιζών σύζυγος δεν οδηγούσε, για οποιονδήποτε λόγο, ο ίδιος το αυτοκίνητο δεν αιτιολογεί τη μη υπαγωγή τούτου στο εξαίρετο...

3.- Στην περίπτωση που οι δύο σύζυγοι είχαν στην κυριότητα τους περισσότερα του ενός Ι.Χ, εξ αδιαίρετου, θα μπορούσαν να επικαλεσθούν το εξαίρετο για ένα από αυτά, το οποίο χρησιμοποιούσαν από κοινού για τις οικογενειακές τους ανάγκες. Εξυπακούεται βέβαια πως, στην περίπτωση που ο κάθε σύζυγος είχε στην κυριότητα του ένα ή περισσότερα Ι.Χ., το συγκεκριμένο Ι.Χ. που είχε στην κυριότητα του ο θανών σύζυγος, δεν μπορεί να θεωρηθεί εξαίρετο, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, οι οικογενειακές ανάγκες εξυπηρετούνταν από τον κάθε σύζυγο με το αυτοκίνητο του...»

Επειδή, από τις ως άνω εγκυκλίου, τις οποίες επικαλείται και η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι:

- ο σύζυγος που επιζεί, εφόσον συντρέχει ως εξ αδιάθετου κληρονόμος με συγγενείς οποιουδήποτε βαθμού, παίρνει, πλέον της κληρονομικής του μερίδας, ως **εξαίρετο**, τα έπιπλα, σκεύη ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε και οι δύο σύζυγοι είτε μόνο εκείνος που επέζησε,
- **στο εξαίρετο, περιλαμβάνεται και το οικογενειακό αυτοκίνητο,**
- **όταν ο επιζών σύζυγος καλείται, ως κληρονόμος "εξ αδιαθέτου", με κληρονόμους οποιασδήποτε τάξης, νομιμοποιείται λήψη του εξαίρετου.**

Συνεπώς το οικογενειακό αυτοκίνητο περιλαμβάνεται στο εξαίρετο, όπως αυτό ορίζεται με τις ως άνω διατάξεις και όχι στην αξία των επίπλων-σκευών.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αξία των αυτοκινήτων δεν συνυπολογίζεται αυτοτελώς κατά τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας αλλά περιλαμβάνεται στην τεκμαρτως προσδιορισθείσα από τη φορολογική αρχή αξία των επίπλων και των σκευών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των επίμαχων οχημάτων:

Σύμφωνα με το **άρθρο 9 του «Κώδικα Κληρονομιών»**: «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 16».

Σύμφωνα με το **άρθρο 13 του «Κώδικα Κληρονομιών»**: «1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο».

Επειδή, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των Ι.Χ. αυτοκινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται στοιχεία εκτίμησης ομοειδών Ι.Χ. αυτοκινήτων (ίδια μάρκα, μοντέλο, κυβισμός, παλαιότητα, χαρακτηριστικά) που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα, καθώς και κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας.

Βάσει αυτών εκτιμήθηκε η αξία των επίμαχων οχημάτων από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού, που στη συνέχεια έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι είναι εσφαλμένη η εκτίμηση της αξίας των υπό κρίση οχημάτων από τη φορολογική αρχή, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την από 01/12/2023 έκθεση ελέγχου, η αποτύπωση της διαφοράς των στηλών «Δήλωσης» και «Ελέγχου» στον Πίνακα 7.4 της έκθεσης ως προς τα στοιχεία με α/α 32 και 33, γίνεται προς αντιστοίχιση με τα δεδομένα της Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς και για αυτά τα στοιχεία δεν προκύπτει κάποια φορολογική επιβάρυνση ούτε πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, αφού το ποσό αυτό είχε συνυπολογιστεί και εκκαθαριστεί στο ενεργητικό της κληρονομιάς από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι αξίες των οχημάτων εσφαλμένα ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο για τον υπολογισμό των διαφορών μεταξύ της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς και των ευρημάτων του ελέγχου και συνακόλουθα για τον υπολογισμό της οφειλόμενης διαφοράς φόρου κληρονομιάς και του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 που καταλογίσθηκε σε βάρος της, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό:

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 01/12/2023 έκθεση 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 Δήμο Ειδικότερα:

Κτίσματα	Αξία Ελέγχου
Οδού	662.586,78
(208.749,89 + 400.069,15 + 477.790,08 + 34.697,34 + 80.445,42 + 123.421,68) x 50%	
..... (243.647,62 - 20.318,44 αξία οικοπέδου)	223.329,18
.....	99.918,22
Σύνολο κτισμάτων :	985.834,18

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

Το ποσό 32.861,14 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), μολονότι 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 στην (223.329,18 ευρώ), μολονότι 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 από 01/08/2016 το κληρονομηθέν ακίνητο επί της οδού, 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 03/07/2016, 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 κληρονομιαίας περιουσίας, υπολογίζεται ως εξής:

Κτίσματα	Αξία Ελέγχου
Οδού (208.749,89 + 400.069,15 + 477.790,08 + 34.697,34 + 123.421,68) x 50%	622.364,07
..... (243.647,62 - 20.318,44 αξία οικοπέδου)	0,00
.....	99.918,22
Σύνολο κτισμάτων :	722.282,29

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

Το ποσό 24.076,07 ευρώ επιμερίζεται ως εξής:

Ευγενίδου Μαρία: 22.410,01 ευρώ,

Λόη Μαρία Χριστίνα: 833,03 ευρώ,
Λόη Ασπασία Μαρία: 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 5^ο ισχυρισμό:

- Στοιχεία του Παθητικού με α/α

Ως προς την αναγνώριση ποσού 16.532.469 CHF (½ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο) στο παθητικό της κληρονομιάς, βάσει του από 25/03/2019 Σύμφωνου Διανομής Κληρονομιαιάς Περιουσίας, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο και κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στον Κανονισμό (ΕΕ) 650/2012:

Επειδή, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στο παθητικό της κληρονομιάς ποσό 16.532.469 CHF εκ των οποίων:

- α) ένα τμήμα CHF 444.485,00 (= EUR 399.824,59), το οποίο αφορά τα ακίνητα της κληρονομιαιάς περιουσίας, έχει δηλωθεί στο παθητικό στην πρώτη εκ διαθήκης δήλωσης φόρου κληρονομιάς της Μαρίας Ευγενίδου (α/α 39 του πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου) και
- β) ένα τμήμα CHF 16.087.984,00 (= EUR 14.471.515,69), το οποίο αφορά τα λοιπά στοιχεία κληρονομιαιάς περιουσίας (κινητά), έχει δηλωθεί στο παθητικό της δεύτερης εκ διαθήκης δήλωσης φόρου κληρονομιάς της (α/α 40 του πίνακα 7.4 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού τη με αριθμό πρωτ./07-05-2019 αίτηση για έκπτωση χρέους από την κληρονομιαιά περιουσία συνολικού ποσού 16.532.469 CHF (14.871.340,28 ευρώ), το οποίο αποτελεί, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, τη συζυγική αξίωση της στο ½ των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, όπως ειδικότερα αναλύεται και προσδιορίζεται στο από 25/03/2019 Σύμφωνο Διανομής Κληρονομιαιάς Περιουσίας, που συντάχθηκε μεταξύ των νόμιμων κληρονόμων στο της Ελβετίας σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, η οποία απορρίφθηκε γιατί ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τη διανομή της περιουσίας που έγινε με το από 25/3/2019 Σύμφωνο Διανομής ως προς το μέρος που αφορά τη διανομή της συζυγικής περιουσίας βάσει του Ελβετικού Αστικού Κώδικα, ήτοι ο επιζών σύζυγος έχει αξίωση εκ του νόμου, για το ήμισυ της περιουσίας του κληρονομούμενου που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του γάμου, το οποίο ήμισυ εξαιρείται από την κληρονομιά του κληρονομούμενου.

Επειδή, ως προς τη συνάφεια με το ελληνικό δίκαιο (ΑΚ 1400) που επικαλείται η προσφεύγουσα, ο έλεγχος επισημαίνει ότι βάσει των ελληνικών φορολογικών νόμων:

- Αν ο γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία ενός συζύγου έχει, αφότου τελέσθηκε ο γάμος, αυξηθεί, ο άλλος σύζυγος, εφόσον συνέβαλε με οποιονδήποτε τρόπο στην αύξηση αυτή, δικαιούται να απαιτήσει την απόδοση του μέρους της αύξησης το οποίο προέρχεται από τη δική του συμβολή. Τεκμαίρεται ότι η συμβολή αυτή ανέρχεται στο ένα τρίτο της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί μεγαλύτερη ή μικρότερη ή καμία συμβολή.

- Σε κάθε όμως περίπτωση πρέπει να αποδεικνύεται όχι μόνο η ύπαρξη και το ύψος της απαίτησης που αναγνωρίστηκε με δικαστική απόφαση ή με σύμβαση μεταξύ δικαιούχου και υποχρέου ή υπόχρεων, αλλά και η εξόφληση της απαίτησης αυτής με συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο ως δημόσιο έγγραφο παρέχει τα εγγύα διασφάλισης του δικαιώματος του Δημοσίου από τα τέλη χαρτοσήμου.
 - Η μεταβίβαση στο δικαιούχο σύζυγο ακινήτου, προς απόσβεση της αξίωσής του από το άρθρο 1400 ΑΚ, υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων.
 - Η κατ' εφαρμογή του άρθρου 1400 ΑΚ απόδοση στο δικαιούχο χρηματικής παροχής ή παροχής κινητού πράγματος, η οποία γίνεται είτε με δικαστική απόφαση, είτε με σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερομένων, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ).
 - Επίσης, ο κατά τα άνω συμβιβασμός, μεταξύ δικαιούχου και υποχρέου ή των κληρονόμων αυτού, δεν είναι δεσμευτικός για τον οικονομικό έφορο σε περίπτωση που αυτός μπορεί να αποδείξει, κατά τη φορολογική διαδικασία, κάτι διαφορετικό από το συμβιβασμό.
- Εν προκειμένω η προσκομιζόμενη σύμβαση διανομής δεν έχει συνταχθεί βάσει του άρθρου 1400 του ΑΚ, δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου ούτε τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

«α) σε υποθέσεις διασυννομικής κληρονομικής διαδοχής μετά την 17η.08.2015, η διεθνής δικαιοδοσία και το εφαρμοστέο δίκαιο που διέπει το σύνολο των εν λόγω κληρονομικών σχέσεων προσδιορίζονται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 650/2012.

β) ο Κανονισμός εφαρμόζεται σε όλα τα αστικά θέματα που άπτονται μίας κληρονομικής διαδοχής.

γ) από τον συνδυασμό των άρθρων 20, 21 παρ. 1, 22 και 23 του Κανονισμού, συνάγεται προδήλως ότι εν προκειμένω, εφαρμοστέο δίκαιο για τα ζητήματα κληρονομικής διαδοχής του κληρονομούμενου (εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου) είναι το ελβετικό δίκαιο.

δ) στην υπό κρίση περίπτωση ο προσδιορισμός της κληρονομιάς περιουσίας και των μερίδων των κληρονόμων συνδέεται στενά με την κατανομή της περιουσίας και την εκκαθάριση των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων, η ρύθμιση και αυτών των ζητημάτων, ήτοι των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων, υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού και ως εκ τούτου ρυθμίζεται από τις οικείες διατάξεις του Ελβετικού ουσιαστικού δικαίου. Άλλως, σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι ο Κανονισμός δεν εφαρμόζεται και στα ζητήματα των περιουσιακών σχέσεων της υπό κρίση υπόθεσης, τότε και πάλι το εφαρμοστέο δίκαιο στα ζητήματα αυτά είναι το ελβετικό δίκαιο, αφού κατά τους κανόνες σύγκρουσης (κανόνες Ιδιωτικού Διεθνούς Δικαίου) της Ελβετίας (ως *forum*), οι αρχές της οποίας επιλήφθηκαν πρώτες τα ζητήματα αυτά στο πλαίσιο της κληρονομικής διαδοχής, και συγκεκριμένα των άρθρων 52 και 54 του Ελβετικού [ομοσπονδιακού] νόμου για το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο της 18ης Δεκεμβρίου 1987 («ελβ ΝΙΔΔ»), το καθεστώς της συζυγικής περιουσίας διέπεται από το δίκαιο που επέλεξαν οι σύζυγοι, και ελλείψει επιλογής, όλες οι περιουσιακές τους σχέσεις ρυθμίζονται κατ' αρχήν από το δίκαιο του κράτους, στο οποίο αμφότεροι κατοικούν συγχρόνως και άρα από το ελβετικό ουσιαστικό δίκαιο.

ε) η όποια αναφορά της στο άρθρο 1400 ΑΚ και στις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους με την ως άνω αίτησή της έγινε αποκλειστικά και μόνον προκειμένου να επισημανθεί στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία κλήθηκε να εξετάσει το πρώτον την προαναφερόμενη αίτηση, ότι η αναγνώριση της αξίωσης συμμετοχής επιζώντος συζύγου στα αποκτήματα του αποβιώσαντος κληρονομούμενου συζύγου είχε απασχολήσει και στο παρελθόν τις φορολογικές αρχές και σχετικά αιτήματα προς έκπτωση της αξίωσης αυτής από την κληρονομιά περιουσία είχαν γίνει δεκτά κατόπιν σχετικής αίτησης κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ΚΦΚληρ. Ουδέποτε έγινε αποδεκτό από τη Μαρία Ευγενίδου ότι η υπό εξέταση υπόθεση κληρονομικής διαδοχής και συναφώς η ρύθμιση των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων διέπεται από τον ελληνικό Αστικό Κώδικα και ότι τυγχάνουν εφαρμογής στην περίπτωσή της οι σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους για επιμέρους ζητήματα,

στ) η εμμონή του ελέγχου στην υποχρεωτική εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση της αξίωσης συμμετοχής στα αποκτήματα κατ' εφαρμογή του άρθρου 1400 ΑΚ δεν έχει νόμιμο έρεισμα ούτε και επιβάλλεται από τις επικληθείσες υπό του ελέγχου διατάξεις των άρθρων 3 του ΚΦΚληρ και 1400 του ΑΚ,

ζ) συναφώς, η αναφορά του ελέγχου στην εφαρμογή του ελληνικού δικαίου και δη στην αξίωση συμμετοχής στα αποκτήματα του άρθρου 1400 ΑΚ είναι παντελώς αναιτιολόγητη και αβάσιμη, έρχεται δε σε πλήρη αντίθεση με τις διατάξεις του Ελβετικού δικαίου που τυγχάνει εφαρμοστέο τόσο ως προς τα ζητήματα κληρονομικής διαδοχής όσο και ως προς τα ζητήματα ρύθμισης των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων, κατά τα αναφερόμενα ευθύς κατωτέρω.

η) εάν ήθελε υποτεθεί ότι το ζήτημα της εκκαθάρισης των περιουσιακών σχέσεων ρυθμίζεται από το ελληνικό δίκαιο, τότε η αξίωση της για την άσκηση της οποίας πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 1400 ΑΚ, ικανοποιήθηκε δια συμβιβασμού με τους κληρονόμους του υπόχρεου-θανόντος που καταρτίσθηκε εγκύρως μεταξύ αυτών, ενώπιον μάλιστα Ελβετικής συμβολαιογραφικής αρχής, με το Σύμφωνο Διανομής, το οποίο συγκεντρώνει όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της σύμβασης συμβιβασμού κατ' άρθρο 871 ΑΚ..»

Ως προς τους ισχυρισμούς α, β, γ και δ ότι οι περιουσιακές σχέσεις των συζύγων υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 650/2012:

Όπως έχει ήδη αναφερθεί κατά την κρίση των ισχυρισμών σχετικά με τα στοιχεία του ενεργητικού με α/α 20, 26 και 27 της έκθεσης ελέγχου:

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 1/2 των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο, το οποίο αφορά στις περιουσιακές σχέσεις των συζύγων και σύμφωνα με τα κάτωθι άρθρα του Αστικού Κώδικα 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 τής 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.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι: σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι ο Κανονισμός δεν εφαρμόζεται και στα ζητήματα των περιουσιακών σχέσεων της υπό κρίση υπόθεσης, τότε και πάλι το εφαρμοστέο δίκαιο στα ζητήματα αυτά είναι το ελβετικό δίκαιο, αφού κατά τους κανόνες σύγκρουσης (κανόνες Ιδιωτικού Διεθνούς Δικαίου) της Ελβετίας (ως *forum*), το καθεστώς της συζυγικής περιουσίας διέπεται από το δίκαιο που επέλεξαν οι σύζυγοι, και ελλείψει επιλογής, όλες οι περιουσιακές τους σχέσεις ρυθμίζονται κατ' αρχήν από το δίκαιο του κράτους, στο οποίο αμφότεροι κατοικούν συγχρόνως και άρα από το ελβετικό ουσιαστικό δίκαιο.

Επειδή, με τον ως άνω ισχυρισμό η προσφεύγουσα προβάλλει τα επιχειρήματα: α) της Ελβετίας ως *forum* (το δικαστήριο της έννομης τάξης που εξετάζει τη διαφορά) και β) των κανόνων σύγκρουσης (κανόνες επιλογής μεταξύ κανόνων διαφορετικών εννόμων τάξεων) της Ελβετίας.

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

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του Αστικού κώδικα (Π.Δ. 456/1984), σύμφωνα με τον οποίο 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.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έγινε αποδεκτό από την ίδια ότι η υπό εξέταση υπόθεση κληρονομικής διαδοχής και συναφώς η ρύθμιση των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων διέπεται από τον ελληνικό Αστικό Κώδικα και ότι η αναφορά του ελέγχου στην εφαρμογή του ελληνικού δικαίου και δη στην αξίωση συμμετοχής στα αποκτήματα βάσει του άρθρου 1400 ΑΚ είναι παντελώς ανατιπολόγητη και αβάσιμη (ισχυρισμοί ε, στ, ζ και η).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού τη με αριθμό πρωτ./07-05-2019 αίτηση για έκπτωση χρέους από την κληρονομιά περιουσία κατ' άρθρο 21 ν. 2961/2001, ποσού 16.532.469 CHF (14.871.340,28 ευρώ), το οποίο αποτελεί, κατά τους ισχυρισμούς της, τη συζυγική

αξίωση της στο 1/2 των αποκτημάτων κατά το έγγαμο βίο, όπως ειδικότερα αναλύεται και προσδιορίζεται στο από 25/03/2019 Σύμφωνο Διανομής Κληρονομιαιάς Περιουσίας σύμφωνα με το ελβετικό δίκαιο και συμπεριέλαβε το ως άνω ποσό 16.532.469 CHF (14.871.340,28 ευρώ) στο παθητικό, αφαιρετικά από την κληρονομική της μερίδα ως χρέος της κληρονομιάς που βαρύνει την ίδια.

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

«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.

5.Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 1400 του ΑΚ, ορίζεται ότι:

«Αν ο γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία του ενός συζύγου έχει, αφότου τελέσθηκε ο γάμος, αυξηθεί, ο άλλος σύζυγος, εφόσον συνέβαλε με οποιονδήποτε τρόπο στην αύξηση αυτή, δικαιούται να απαιτήσει την απόδοση του μέρους της αύξησης το οποίο προέρχεται από τη δική του συμβολή. Τεκμαίρεται ότι η συμβολή αυτή ανέρχεται στο ένα τρίτο της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί μεγαλύτερη ή μικρότερη ή καμία συμβολή».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1035/2000, ορίζεται ότι:

«...

Σε κάθε όμως περίπτωση πρέπει να αποδεικνύεται όχι μόνο η ύπαρξη και το ύψος της απαίτησης που αναγνωρίστηκε με δικαστική απόφαση ή με σύμβαση μεταξύ δικαιούχου και υποχρέου ή υποχρεων, αλλά και η εξόφληση της απαίτησης αυτής με συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο ως δημόσιο έγγραφο παρέχει τα εχέγγυα διασφάλισης του δικαιώματος του Δημοσίου από τα τέλη χαρτοσήμου. Το ποσοστό συμμετοχής του ή της συζύγου στα αποκτήματα του γάμου που αναγνωρίζεται είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο, θεωρείται παθητικό της κληρονομιάς...

II. Η αξίωση του επιζώντος συζύγου για την απόδοση των προσαυξημάτων εκ της συμβολής του, συνιστά χρέος της κληρονομιάς, που βαρύνει τους κληρονόμους του θανόντος συζύγου, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην κληρονομιά...

Κατά τις παρ. 3 και 5 όμως του ίδιου άρθρου δύναται με αίτηση του υπόχρεου (σε φόρο κληρονομιάς) να εκπίπεται και κάθε άλλο χρέος, μη περιλαμβανόμενο στις ως άνω περιοριστικές διατάξεις, εφόσον από τα προσαγόμενα στοιχεία ήθελε πεισθεί ο Οικ. Έφορος ητιολογημένα, για την ύπαρξη και το ύψος αυτού...

III. ... Επίσης η κατ' άρθρο 1400 ΑΚ απόδοση στο δικαιούχο χρηματικής παροχής ή παροχής κινητού πράγματος, είτε με δικαστική απόφαση είτε με συμβιβασμό γίνεται, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, πλέον εισφορά επί αυτού 20% υπέρ ΟΓΑ (σχετ. Γνμ. 779/1984, 725/1984 Ν.Δ.Υπ.).

...Πάντως, σε κάθε περίπτωση αναγνώρισης (συμβατικώς ή δικαστικώς) της αξίωσης πρέπει να αποδεικνύεται και η εκπλήρωση αυτής, διαφορετικά ανακύπτει φορολογικό ενδιαφέρον. Ως απόδειξη εκπλήρωσης είναι, κατ' αρχήν, εκείνη που έχει υπέρ αυτής "το τεκμήριο της αλήθειας του περιεχομένου

και της γνησιότητας της υπογραφής έναντι τρίτων", χωρίς να αποκλείεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να αποδείξει το εναντίον σε κάθε περίπτωση. Τέτοια απόδειξη είναι εκείνη που προκύπτει από αναγκαστική εκτέλεση δικαστικής απόφασης ή από συμβολαιογραφικό έγγραφο, με βεβαίωση του συμβολαιογράφου σε αυτό ότι το ποσό της αξίωσης καταβλήθηκε ενώπιόν του. Απόδειξη ωσαυτως αποτελεί και η παρακατάθεση της δικαστικώς ή συμβολαιογραφικώς αναγνωρισμένης οφειλής στο ταμείο παρακαταθηκών και δανείων και ανάληψη αυτής από το δικαιούχο, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι, με τη διαδικασία αυτή, δεν θα καταστρατηγηθούν οι διατάξεις που αφορούν το χαρτόσημο σε εξοφλητικές αποδείξεις και το Δημόσιο θα εισπράξει κάθε ποσό που θα εισέπραττε αν η εξόφληση θα γινόταν με συμβολαιογραφικό π.χ. έγγραφο...».

Επειδή, σύμφωνα με την ισχύουσα ως άνω νομοθεσία, η αξίωση του επιζώντος συζύγου για την απόδοση των προσαυξημάτων εκ της συμβολής του (τεκμαίρεται ότι ανέρχεται στο 1/3 της αύξησης), συνιστά χρέος της κληρονομιάς που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2961/2001, βαρύνει τους κληρονόμους του θανόντος συζύγου ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην κληρονομιά, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθεί από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και δεν αποτελεί χρέος του επιζήσαντος συζύγου.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός ότι η ρύθμιση των περιουσιακών σχέσεων των συζύγων υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 650/2012 και ότι η συζυγική αξίωση, που κατά το ελβετικό δίκαιο ανέρχεται στο 1/2 των αποκτημάτων κατά τον έγγαμο βίο, συμπεριλαμβάνεται στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας ως χρέος της κληρονομιάς, είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

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, 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 όμοιες με μερίσματα	995,93 CHF
Κατοχύρωση 2016	7.583 CHF
Δικαιώματα σε χρηματικά ποσά 2017	2.656 CHF
Δικαιώματα προαίρεσης	21.505.007 CHF
Αντιστάθμιση μερισμάτων	435.403 CHF
.....	12.548.467 CHF
ΣΥΝΟΛΟ	34.930.437,93

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό:

- Στοιχείο του Παθητικού με 42 «Έξοδα διαχείρισης κληρονομιάς περιουσίας»

Επειδή, σύμφωνα με τη δεύτερη εκ διαθήκης Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού, δηλώθηκαν στο Παθητικό έξοδα

διαχείρισης της κληρονομιαίας περιουσίας σύνολο CHF 228.557,69 (=EUR 202.894,37) κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ΚΦΚληρ.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από την κληρονομιαία περιουσία το ως άνω ποσό με την αιτιολογία ότι:

«...Εν προκειμένω, προσκομίστηκε η με ημερομηνία 11.10.2023 επιστολή του Ελβετού συμβολαιογράφου, με τις αμοιβές του ως εκτελεστής της διαθήκης του, και δεν προσκομίστηκε οικεία απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομιά (αρμόδιας φορολογικής αρχής/δικαστήριο της κληρονομιάς), όπως αυτό απαιτείται και βάσει του οποίου θα αποδεικνύονται τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κληρονομιαίας περιουσίας που γίνονται στην αλλοδαπή (άρθρο 22 παρ. γ' «Κώδικα Κληρονομιών»).

Επιπρόσθετα, από τα προσκομιζόμενα τιμολόγια εξόδων προκύπτουν χρεώσεις οι οποίες καμία σχέση δεν έχουν με έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κτήσης που γίνονται στην αλλοδαπή (όπως π.χ. χρεώσεις με την ώρα νομικών υπηρεσιών για κλήσεις με το νοσοκομείο (4.10.2017, τιμ. 29.12.2017), για τηλεφωνική έρευνα σχετική με φόρο δωρεών (21.2.2018, τιμ. 12/3/2018), για διάφορα σχετικά με φορολογική δήλωση (13.2.2019, τιμ. 12.3.2019), για εντολές εμπορικές και email/..... (15.5.2018, τιμ. 14.6.2018) για εργασίες σχετικές με φόρο κληρονομιάς (4.3.2019, τιμ. 25.3.2019), για εργασίες σχετικές με δήλωση φόρου κληρονομιάς (22.10.2018, τιμ. 16.11.2018) κτλ, ενώ το τιμολόγιο 29.12.2017 Νο αφορά χρεώσεις για νομικές υπηρεσίες κατά την περίοδο 1.8.2017 έως και 30.11.2017, ήτοι αφορά και περίοδο πριν από την ημερομηνία θανάτου.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 22 του «Κώδικα Κληρονομιών», το παραπάνω ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από την κληρονομιαία περιουσία».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

«...ο έλεγχος παραλείπει να αξιολογήσει τη με ημερομηνία 11.10.2023 επιστολή του Ελβετού συμβολαιογράφου που συνυποβάλαμε με την Έκθεση Απόψεών μας (σελ. 21), την οποία μάλιστα δεν μνημονεύει καν κατά την αιτιολόγηση της θέσης του, η οποία είναι εξ αυτού και μόνο του λόγου αναιτιολόγητη και ακυρωτέα. Ομοίως αναιτιολόγητη και αυθαίρετη τυγχάνει η κατά τον έλεγχο υποχρέωση προσκόμισης απόφασης αρμόδιας φορολογικής αρχής ή του δικαστηρίου της κληρονομιάς και τούτο διότι η υποχρέωση αυτή δεν προβλέπεται στην επικληθείσα από τον ίδιο τον έλεγχο και εφαρμοστέα εν προκειμένω διάταξη του άρθρου 22 του ΚΦΚληρ ούτε αιτιολογείται από τον έλεγχο με την επίκληση συγκεκριμένων διατάξεων του ελληνικού ή/και του ελβετικού δικαίου που ορίζουν ότι αρμόδιο όργανο στην Ελβετία για τη χορήγηση της απόφασης του άρθρου 22 του ΚΦΚληρ είναι συγκεκριμένη φορολογική αρχή ή δικαστήριο.

Αντιθέτως, από τα στοιχεία που προσκομίσουμε στον έλεγχο αποδεικνύεται πλήρως με μνεία σε συγκεκριμένες διατάξεις του ελβετικού δικαίου, ότι ο Ελβετός συμβολαιογράφος είναι εξ'ολοκλήρου και αποκλειστικά αρμόδιος για την εκκαθάριση της περιουσίας του κληρονομούμενου και την επιβεβαίωση των εξόδων διαχείρισης και εκκαθάρισης της κληρονομιάς του τελευταίου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 παρ. γ του ΚΦΚληρ.

Με την ως άνω επιστολή του επιβεβαιώνεται το ύψος, η εξόφληση και η φύση των επίμαχων εξόδων ως εξόδων που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή για την εκτέλεση της διαθήκης του κληρονομούμενου και άρα για τη διαχείριση και εκκαθάριση της περιουσίας του κληρονομούμενου στην αλλοδαπή και αποδεικνύεται πλήρως η πραγματοποίηση των μνημονευθέντων σε αυτή εξόδων συνολικού ποσού 208.310 ευρώ...»

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει τα κάτωθι:

- Αντίγραφο του από 11/10/2023 εγγράφου με τίτλο «Επιστολή Επιβεβαίωσης», επίσημα μεταφρασμένου στην ελληνική γλώσσα, το οποίο φέρει την επισημείωση της Χάγης και υπογράφεται από το δικηγόρο-συμβολαιογράφο

Σύμφωνα με αυτό ο διορίστηκε εκτελεστής της διαθήκης του κληρονομούμενου δυνάμει της από 26/09/2017 διαθήκης του, αποδέχθηκε τον διορισμό του στις 12/10/2017 και διατέλεσε χρέη εκτελεστή κατά τα οριζόμενα στο ελβετικό δίκαιο, ήτοι στις διατάξεις των άρθρων άρθρο 517 και 518 του ελΒΑΚ, μέχρι και την υπογραφή του Συμφώνου Διανομής στις 25/03/2019 (σχετ. 10).

Μέρος των αρμοδιοτήτων του εκτελεστή της διαθήκης ήταν η διαχείριση της περιουσίας, η εξόφληση/ρύθμιση όλων των χρεών του διαθέτη, η διανομή των κληροδοσιών και ο χωρισμός της περιουσίας σύμφωνα με τις οδηγίες του διαθέτη και τις επιταγές του νόμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 517 και 518 του ελΒΑΚ (σχετ. 12).

Στο έγγραφο επισυνάπτεται κατάλογος με τις αμοιβές που τιμολογήθηκαν σε σχέση με την εκτέλεση της διαθήκης, συνολικού ποσού 205.498,20 CHF από την εταιρεία «.....» και 20.160,00 GBP από την εταιρεία «.....».

Οι αμοιβές αφορούν σε δαπάνες σχετικές με την εκτέλεση της διαθήκης, τους τραπεζικούς λογαριασμούς, τα δικαιώματα προαίρεσης, τις μετοχές, το φόρο κληρονομιάς, τα κληροδοτήματα, τις ασφάλειες, τις πωλήσεις μετοχών και δικαιωμάτων προαίρεσης κτλ.

- Αντίγραφα των ως άνω τιμολογίων, επίσημα μεταφρασμένων στην ελληνική γλώσσα (σχετ. 32.1 έως 32.24),

- Τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων που μνημονεύονται στην ως άνω επιστολή, επίσημα μεταφρασμένων στην ελληνική γλώσσα (σχετ. 31.1 έως 31.4),

Επειδή, το άρθρο 517 του ελΒΑΚ, τις διατάξεις του οποίου επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται στο διορισμό των εκτελεστών της διαθήκης και το άρθρο 518 στις εξουσίες αυτών (διαχείριση της περιουσίας, εξόφληση/ρύθμιση όλων των χρεών του διαθέτη, η διανομή των κληροδοσιών και ο χωρισμός της περιουσίας σύμφωνα με τις οδηγίες του διαθέτη και τις επιταγές του νόμου).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπτώση βαρών» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

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

α) Τα έξοδα δημοσίευσης της διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίων και απογραφής της κληρονομιάς.

β) ...

γ) Τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κτήσης που γίνονται στην αλλοδαπή, κατά το ποσό που αυτά βαρύνουν τα περιουσιακά αυτής στοιχεία που φορολογούνται στην Ελλάδα και τα οποία αποδεικνύονται με την οικεία απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομιά...»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών στο άρθρο 22 περίπτωση γ' ορίζει ότι εκπίπτουν από την κληρονομική μερίδα του βαρυνόμενου κληρονόμου, εκτός των άλλων, και τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης κληρονομιάς που γίνονται στο εξωτερικό και αφορούν κληρονομιάς περιουσία που βρίσκεται μεν εκεί αλλά φορολογείται στην Ελλάδα. Για να αναγνωριστούν ως παθητικό της κληρονομιάς οι παραπάνω δαπάνες θα πρέπει να αποδεικνύονται με συγκεκριμένα μέσα που είναι η απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομιά. Το όργανο αυτό είναι το δικαστήριο της κληρονομιάς που εγκρίνει τον απολογισμό του εκκαθαριστή ή η αρμόδια φορολογική Αρχή, βεβαίωση της οποίας πρέπει να υποβάλλεται ως δικαιολογητικό με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς στην Ελλάδα.

Επειδή, δαπάνες εξόδων διαχείρισης και εκκαθάρισης κληρονομιάς στο εξωτερικό, που αποδεικνύονται με άλλα πλην των ανωτέρω αποδεικτικά μέσα, δεν αναγνωρίζονται ως παθητικό της κληρονομιάς (Ι. Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών, 2013», σελ. 779).

Επειδή, εν προκειμένω προσκομίστηκε, ως αποδεικτικό μέσο, η με ημερομηνία 11/10/2023 επιστολή του ελβετού συμβολαιογράφου, ο οποίος διορίστηκε εκτελεστής της διαθήκης και διατέλεσε χρέη εκτελεστή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 517 και 518 του ελβΑΚ και δεν τέθηκε υπόψη της φορολογικής αρχής η οικεία απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομιά (αρμόδιας φορολογικής αρχής/δικαστηρίου της κληρονομιάς), όπως αυτό απαιτείται και βάσει του οποίου θα αποδεικνύονταν τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κληρονομιάς περιουσίας που έγιναν στην αλλοδαπή, συνεπώς οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από την κληρονομιά περιουσία.

Ως προς τον 7° ισχυρισμό:

- **Στοιχείο του Παθητικού με α/α«Κληροδοσίες προς το Ίδρυμα» ποσού 319.450,19 ευρώ.**

Επειδή, σύμφωνα με τη δεύτερη εκ διαθήκης Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, δηλώθηκαν στο Παθητικό «πληρωμές ως κληροδοσίες υπέρ αδήλου προσώπου (ουσιαστικά ως κληροδοσίες υπό αναβλητική αίρεση, όπου η αναβλητική αίρεση της σύστασης του εν λόγω ιδρύματος και της καταβολής των σχετικών ποσών έχει ήδη γίνει)» ποσού 319.450,19 ευρώ, πλέον φόρου 1.605,23 ευρώ, ήτοι συνολικά 321.055,42 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «Όσον αφορά τις δηλωθείσες κληροδοσίες προς το ίδρυμα (με α/α 47 στον Πίνακα 7.4) οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως στοιχείο του παθητικού της κληρονομικής μερίδας της (321.055,42 ευρώ) δήθεν διότι η δεν προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου τη δήλωση φόρου κληρονομιάς του τετιμημένου (σελ. 52 της Έκθεσης Ελέγχου), επισημαίνουμε ότι οι εν λόγω κληροδοσίες προς το έχουν γίνει ήδη δεκτές από τον έλεγχο ως τμήμα του με α/α στοιχείου του παθητικού ποσού 670.713,45 Ευρώ (σελ. 57 και 58 της Έκθεσης Ελέγχου). Το δε ποσό 321.055,42 Ευρώ, το οποίο συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φόρου κληρονομιάς της, δεν συνυπολογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού κατά την αρχική εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης ως στοιχείο του παθητικού της κληρονομιάς περιουσίας και άρα, δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη από την Υπηρεσία σας ως διαφορά μεταξύ της δήλωσης και του ελέγχου για σκοπούς υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς και των αναλογούντων τόκων και προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 01/12/2023 έκθεση ελέγχου προσκομίστηκαν: α) οι με αριθμό πρωτ. /03-08-2023 (Δ 1427/2023 Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού) και /30-08-2023 (Δ 1492/2023 Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού) Δηλώσεις Φόρου Κληρονομιάς (κληροδοσίες) του μη κερδοσκοπικού συλλόγου ΑΦΜ, συνολικού ποσού (κληροδοσίας) 670.413,45 ευρώ και β) η με αριθμό πρωτ. /25-09-2023 Αίτηση της προσφεύγουσας προς τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για έκπτωση του παραπάνω κληροδοτήματος από το ενεργητικό της κληρονομιάς του, επιθυμία του οποίου ήταν, σύμφωνα με την από 26/09/2017 διαθήκη του, οι 50.000 μετοχές της να διατεθούν για φιλανθρωπικούς σκοπούς. Επιπλέον προσκομίστηκε η από 28/09/2023 επιστολή του καθηγητή (.....), σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνονται οι φιλανθρωπικοί σκοποί του μη κερδοσκοπικού συλλόγου, μέσω των δωρεών του.

Επειδή, κατόπιν αυτών αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η δηλωθείσα αξία των παραπάνω κληροδοσιών 670.413,45 ευρώ (α/α 51).

Επειδή, οι υπό κρίση κληροδοσίες προς το ίδρυμα ποσού 319.450,19 ευρώ έχουν γίνει ήδη δεκτές από τον έλεγχο, ως τμήμα του με α/α 51 στοιχείου του παθητικού συνολικού ποσού 670.713,45 ευρώ.

Επειδή, βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου καθώς και των απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η αποτύπωση της διαφοράς των στηλών «Δήλωσης» και «Ελέγχου» στο στοιχείο του παθητικού με α/α, γίνεται προς αντιστοίχιση με τα δεδομένα της Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς σε σχέση με την αρχική εκκαθάριση της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αφού το ποσό αυτό δεν είχε συνυπολογιστεί στο παθητικό της κληρονομιάς.

Συνεπώς, κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- **Στοιχείο του Παθητικού με α/α 48 «Κληροδοσία προς τη» ποσού 10.000,00 ευρώ.**

Επειδή, σύμφωνα με τη δεύτερη εκ διαθήκης Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού, δηλώθηκε στο παθητικό κληροδοσία προς τη» ποσού 10.000,00 ευρώ πλέον φόρου 525,00 ευρώ, ήτοι συνολικά 10.525,00 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ως άνω ποσό στο παθητικό της κληρονομιάς με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς του δικαιούχου του κληροδοτήματος, προκειμένου να αναγνωρισθεί το κληροδότημα ως παθητικό στη δήλωση του βεβαρημένου με αυτό, ήτοι της

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «...Ο έλεγχος καταλήγει στην ως άνω θέση χωρίς να επισημαίνει τη νομοθετική διάταξη δυνάμει της οποίας για την έκπτωση του επίμαχου κληροδοτήματος απαιτείται η προσκόμιση ενώπιόν του της δήλωσης που υπεβλήθη από την και παραβλέπει τα οριζόμενα στην εφαρμοστέα εν προκειμένω διάταξη του άρθρου 23 του ΚΦΚληρ σύμφωνα με την οποία για την έκπτωσή του δεν απαιτείται η προσκόμιση συγκεκριμένων στοιχείων, πολλώ δε μάλλον φορολογικής δήλωσης, σε κάθε περίπτωση αρκεί για την έκπτωσή του η αποδεδειγμένη παράδοση σε αυτήν του κληροδοτήματος...

από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τα οποία προσκομίζονται εκ νέου ενώπιον της Υπηρεσίας σας ως Σχετικό 33, ήτοι το τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης στις 9.01.2018 σε λογαριασμό της, το με αρ. /13.01.2018 γραμμάτιο εισπράξεως της ιδίας και τη με αρ. πρωτ. /23.01.2018 επιστολή του Καθηγούμενου αυτής προς επιβεβαίωση της παραλαβής της επίμαχης κληροδοσίας τα οποία εμπεριέχονται και στο Παράρτημα 12 του Συμφώνου Διανομής, αποδεικνύεται πλήρως η εκτέλεση/παράδοση του κληροδοτήματος στην

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Έκπτωση βαρών» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

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

...

ε) Τα κληροδοτήματα που ορίζονται στο άρθρο 23».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Έκπτωση κληροδοτημάτων» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Τα κληροδοτήματα εκπίπτουνται από το ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας του βεβαρημένου.

2. Κληροδοτήματα υπέρ των προσώπων και περιουσιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 εκπίπτουνται όταν εκτελεσθούν. Προκειμένου για κληροδοτήματα υπέρ κρατικών ή κοινωφελών σκοπών και γενικά υπέρ σκοπών της παραγράφου 1 β' του άρθρου 25 δεν εκπίπτουνται από το βεβαρημένο, αν δεν επισυναφθεί στη δήλωση που υποβάλλεται βεβαίωση των

εκτελεστών ή διαχειριστών του κληροδοτήματος ή του τετιμημένου ιδρύματος ή του Υπουργείου Οικονομικών, εφόσον καταλείπεται υπέρ του Δημοσίου, για την καταβολή του κληροδοτήματος μαζί με τους τόκους υπερημερίας. Αν το κληροδοτήμα καταβληθεί μετά την υποβολή της δήλωσης, με βάση την ανωτέρω βεβαίωση γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου, σύμφωνα μετά οριζόμενα στο άρθρο 100».

Επειδή, εν προκειμένω δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο η εκτέλεση/παράδοση του κληροδοτήματος στη

Επειδή, για την αναγνώριση κληροδοτήματος ως παθητικού της κληρονομικής μερίδας του βεβαρημένου, απαιτείται το έγκυρο, το βέβαιο και το εκκαθαρισμένο του κληροδοτήματος και η φορολόγηση του τετιμημένου, εκτός αν αυτός απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιών ενδεχομένως δε και της υποχρέωσης υποβολής σχετικής δήλωσης (Φωτόπουλος Ι., «Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, 2013», σελ. 785).

Επειδή, η Μονή Ιβύρων δεν περιλαμβάνεται στα πρόσωπα που απαλλάσσονται του φόρου κληρονομιών (άρθρο 25 του Κώδικα Κληρονομιών) και της υποχρέωσης σχετικής δήλωσης (άρθρο 61 του Κώδικα Κληρονομιών).

Επειδή, δεν προσκομίστηκε Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς του δικαιούχου του κληροδοτήματος, ούτε της προσφεύγουσας, καθόσον στη δεύτερη εκ διαθήκης Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού περιγράφεται ότι: «Όλες οι κληροδοσίες θα δοθούν "ελεύθερες φόρου" για τους κληροδόχους – δηλαδή σε κάθε περίπτωση ο κάθε τιμώμενος που θα παραλάβει το κληροδοτήμα να μην επιβαρυνθεί με το φόρο κληρονομιών που αναλογεί στην αξία του κάθε κληροδοτήματος, τον οποίο θα αναλάβει να καλύψει και στις τρεις περιπτώσεις ο βεβαρημένος κληρονόμος».

Συνεπώς, κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8ο ισχυρισμό:

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

Επειδή, 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 προσφεύγουσα 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 (stock options):

- 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) μετοχές

- Βεβαιώσεις (συμβάσεις) της για 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:).

- Βεβαίωση αποδοχών για το ποσό 35.436.220 «Καθαρές αποδοχές» από, αναλυτικά για κάθε ποσό (μισθός, bonus, εισόδημα από άσκηση δικαιωμάτων, απόμετοχές, 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. /25.10.2023 Υπόμνημα, δήλωση εισοδήματος Ελβετίας 2017, λείπουν και πάλι οι σελίδες 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...../25.10.2023 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 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./25.10.2023 Υπόμνημα, σχετικά με Νο 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 CHF 1.432.839 (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./25.10.2023 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./25.10.2023 Υπόμνημα σχετικά με το ποσό CHF 1.432.839 (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 προσκομίστηκαν ενώπιον του ελέγχου θεωρημένα από τις ελβετικές φορολογικές αρχές και με apostille.

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

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 την και ως εκ τούτου η δεν 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.

5) Αναιτιολόγητη 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 05/12/2018 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. /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, σύμφωνα με την προσκομισθείσα ανάλυση (σχετικό 30.3).

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

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

Α) 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.

Β) Η οφειλή από προίκα του κληρονομούμενου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προίκα 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 εκπίπτουν 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 εκπίπτουν 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 της Ελβετίας 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: τέσσερεις 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 2017 (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 2017, 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 και 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), προκύπτει το **συνολικό φορολογητέο εισόδημα** (από εξαρτώμενη απασχόληση) στον κωδικό 490 (σελ. 11) ποσού 35.422.635 CHF (..... 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/ CHF», 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 19/09/2018», 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 11/10/2017 και β) ποσού 2.488.689,40 CHF, το οποίο εξοφλήθηκε στις 25/09/2018 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 05/12/2018 και με την ένδειξη ότι «Υποκαθιστά το εκκαθαριστικό σημείωμα της 19/09/2018», 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 Καντόνι Τσουγκ 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 λογαριασμό CH..... της 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 τη ποσό 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/05-06-2024).

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 την και ως εκ τούτου η δεν 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 16/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας, προσκομίστηκε η από 09/04/2024 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 την και ότι 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, 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 κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται 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 02/10/2017, σύμφωνα με το δελτίο ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας.

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.

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 τηναυτόματα. 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 τηνποσό 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 performance share awards, 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 Equatex).

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 16/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας, προσκομίστηκε η από 09/04/2024 βεβαίωση της εργοδότης εταιρείας «.....», καθώς και η από 19/03/2024 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 από 01/12/2023 έκθεση 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)
1	Ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας με βάση τη σύμβαση διανομής της κληρονομητέας περιουσίας (Partition Agreement), σε διαμέρισμα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο, συνολικής επιφάνειας 323,13 τ.μ., βοηθητικούς χώρους 36,00 τ.μ., υπόγειο 107,92 τ.μ., θέσεις στάθμευσης 115,01 τ.μ. και ξεχωριστού ισόγειου διαμερίσματος 56,03 τ.μ. στην οδό	525.643,48	672.506,15	672.506,15	146.862,67
2	Ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας με βάση τη σύμβαση διανομής της κληρονομητέας περιουσίας (Partition Agreement), σε διαμέρισμα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο, συνολικής επιφάνειας 266,71 τ.μ., με δύο θέσεις στάθμευσης 12,50 τ.μ. έκαστος, στην οδό	243.647,62	243.647,62	243.647,62	0,00
3	Τραπεζικός λογαριασμός στην Τράπεζα υπ' αριθ. CS με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 1.419.226,00 (=EUR 1.276.626,78 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017)	1.276.626,78	1.276.626,78	1.276.626,78	0,00
4	Τραπεζικός λογαριασμός στην Ελβετική Τράπεζα υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017.	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 144.794 (=EUR 130.245,57)	130.245,57	130.245,57	130.245,57	0,00
6	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 506.239 (=EUR 455.373,75 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017)	455.373,75	455.373,75	455.373,75	0,00
8	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. Αριθ..... με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 15.025 (=EUR 13.515,33 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017)	13.515,33	13.515,33	13.515,33	0,00
9	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 111.611 (= EUR 100.396,68)	100.396,68	100.396,68	100.396,68	0,00
10	Τραπεζικός λογαριασμός (investment portfolio) στην Αγγλική Τράπεζα με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 661.395 (=EUR 594.940)	594.940,00	594.940,00	594.940,00	0,00
11	Χρηματικά ποσά ευρισκόμενα στην προερχόμενα από τα (SOP) με αποκλειστικό δικαιούχο τον (κληρονομούμενο) με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 1.873.535 (=EUR 1.876.135). Σχετικό το Partition Agreement.	1.876.135,00	1.876.135,00	1.876.135,00	0,00
12	Χρηματικά ποσά ευρισκόμενα στην προερχόμενα από τα με αποκλειστικό δικαιούχο τον (κληρονομούμενο) με υπόλοιπο κατά την 2/10/2017 CHF 2.600 (=EUR 2.338,76). Σχετικό το Partition Agreement.	2.338,76	2.338,76	2.338,76	0,00
13	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017.	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Τραπεζικός λογαριασμός στην υπ. αριθ. με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 2/10/2017.	0,00	0,00	0,00	0,00
15	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΠΟΝΟΥΣ 2017 CHF 430.326 (=EUR 387.088,24) ("Bonus payment 2017") Βλέπε σελίδα 19/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων ενώπιον του Συμβολαιογράφου Ελβετίας κ. (Partition	387.088,24	387.088,24	387.088,24	0,00

16	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΙΔΙΑΖΟΥΝ ΣΕ ΜΕΡΙΣΜΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ CHF 995 (= EUR 895,02). (".....)	895,02	895,02	895,02	0,00
17	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΜΕ ΧΡΟΝΟ ΩΡΙΜΑΝΣΗΣ ΤΟ 2016 CHF 7.583 (= EUR 6.821,08) (".....)	6.821,08	6.821,08	6.821,08	0,00
18	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ	2.389,13	2.389,13	2.389,13	0,00
19	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΑΪΡΕΣΗΣ 19.344.253,84	19.344.253,84	21.818.747,31	21.818.747,31	2.474.493,47
20	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ 5.643.818,92	5.643.818,92	0,00	0,00	-5.643.818,92
21	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΡΟΑΪΡΕΣΗΣ CHF 435.403 (= EUR 391.655,12).	391.655,12	391.655,12	391.655,12	0,00
22	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ	491.433,84	0,00	0,00	-491.433,84

23	ΡΟΛΟΙ ΧΕΙΡΟΣ CHF 16,080 (=EUR 14.464,33). Βλέπε σελίδα 21/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της Κληρονομιάς Περιουσίας μεταξύ των κληρονόμων	14.464,33	14.464,33	14.464,33	0,00
24	ΡΟΛΟΙ ΧΕΙΡΟΣ .....CHF 15.008 (=EUR 13.500,04) Βλέπε σελίδα 21/38 του από 25/3/2019 Συμφώνου Διανομής της	13.500,04	13.500,04	13.500,04	0,00
25	ΡΟΛΟΙ ΧΕΙΡΟΣ	4.821,44	4.821,44	4.821,44	0,00
29α	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας σε μεζονέτα που αποτελείται από ισόγειο και Α' όροφο συνολικής επιφάνειας 307,52 τ.μ. με βοηθητικούς χώρους 24,96 τ.μ., που έχει ανεγερθεί επί αγροτεμαχίου επιφανείας 5.441,60 τ.μ., στη θέση «.....»	49.959,11	49.959,11	49.959,11	0,00
30α	Ποσοστό 100% ψιλής κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 5.441,60 τ.μ. (πολυετής	5.553,70	5.553,70	5.553,70	0,00
31α	Ποσοστό 37,50% πλήρους κυριότητας στο αγροτεμάχιο έκτασης 3.843,42 τ.μ. (πολυετής) που βρίσκεται στη θέση «.....»	1.634,42	1.634,42	1.634,42	0,00
32	100% δικαίωμα πλήρους κυριότητας στο επιβατηγό όχημα Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας	4.000,00	6.000,00	6.000,00	2.000,00
33	100,00% δικαίωμα πλήρους κυριότητας στο επιβατηγό όχημα Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας	3.640,00	11.000,00	11.000,00	7.360,00
34	Πλήρης κυριότητα σε πίνακα ζωγραφικής	11.571,46	11.571,46	11.571,46	0,00
35α	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός υπ. αριθ. με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 6.166,00 (=EUR 5.546,00 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Από αυτό, το ποσοστό που κληρονομεί η είναι το 75% δηλαδή CHF 4.624,50 = EUR 4.159,50. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 770,75=EUR 693,25) το κληρονομεί η	2.773,00	2.773,00	2.773,00	0,00
36α	Ατομικός Χρηματιστηριακός Λογαριασμός στην Τράπεζα -Παράρτημα Annex 6- με αποκλειστικό δικαιούχο τον με υπόλοιπο κατά την 02/10/2017 CHF 3.769,00 (=EUR 3.390,30 με βάση τη μέση ισοτιμία έτους 2017). Όπως σημειώθηκε στην υποσημείωση .....1, από αυτό, η κληρονομεί το 75% δηλαδή CHF 2.826,75=EUR 2.542,72. Από το υπόλοιπο 25% Α) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η και Β) το 12,5% (CHF 471,12=EUR 423,78) το κληρονομεί η	1.695,15	1.695,15	1.695,15	0,00
37α	Ασφαλιστήριο ζωής -	52.917,14	52.917,14	52.917,14	0,00
38α	Έπιπλα & Σκεύη	0,00	31.195,84	22.410,01	22.410,01
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	31.655.982,03	28.180.407,17	28.171.621,34	-3.482.126,60
	ΜΕΙΟΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟ				

α/α	Περιγραφή περιουσιακών στοιχείων	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
39.	Τμήμα αξίωσης της)	399.824,59	0,00	0,00	399.824,59
40.	Η ΑΞΙΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΩΝ ΣΥΖΥΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΤΗΣ)	14.471.515,69	0,00	0,00	14.471.515,69
41.	ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΕΛΒΕΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΜΕΝΟΥ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2017-31/12/2017 CHF 4.163.423,80 (=EUR 3,745.096,51 ΤΜΗΜΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ CHF 1.079.913 (= EUR 971.406,85 ΤΜΗΜΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ)-	4.716.503,36	0,00	3.365.207,35	1.351.296,01
42.	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΣΥΝΟΛΟ CHF 225.557,69 (=EUR 202.894,37 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ANNEX 7 ΤΟΥ ΠΡΟΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΟΥ ΣΥΜΦΩΝΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ (ΒΛΕΠΕ ΣΧΕΤΙΚΗ ΑΙΤΗΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ) Ειδικά αυτά δηλώνονται στο παθητικό και πρέπει να εκπεσθούν από το ενεργητικό: • Είτε ως εκπιπτόμενα χρέη της κληρονομιαίας περιουσίας βάσει αρθ. 21 παρ. 3 ν. 2961/2001 (με βάση αίτηση που κατατίθεται μαζί (με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς) και με αναφορά σε κά-θε τιμολόγιο ξεχωριστά. • Είτε απευθείας ως «βάρος» της κληρονομιαίας περιουσίας (αρθ. 22 γ' ν. 2961) ως έξοδα εκκαθάρισης και διαχείρισης της κληρονομιάς στο εξωτερικό.	202.894,37	0,00	0,00	202.894,37
43.	ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ EUR 1.543,02 με βάση τα τιμολόγια (ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ANNEX 8 του προαναφερόμενου Συμφώνου Διανομής "Partition Agreement"). Ειδικά αυτά δηλώνονται στο παθητικό ως βάρος της κληρονομιαίας περιουσίας κατά το αρθ. 22 περ. δ' ν. 2961/2001 και με αναφορά στα υπόψη έξοδα (τιμολόγια) ξεχωριστά μέσα στη δήλωση.	1.543,02	1.543,02	1.543,02	0,00
44.	Κληροδοσία προς τον οικογενειακό φίλο του διαθέτη κ.: CHF 16.080 = EUR 14.464,33 Κύριος Φόρος (κλίμακα Γ' «εξωτικοί» ν.2961/2001): EUR14.464,33- EUR 6.000= EUR 8.464,33*20%=EUR 1.692,86 Σύνολο: EUR 14.464,33 + EUR 1.692,86= EUR 16.157,19 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 2.031,43 (EUR 16.157,19- αφορολόγητο EUR 6.000= EUR 10.157,19*20%= EUR 2.031,43). Η βεβαρημένη κληρονομία	16.495,76	16.495,76	16.495,76	0,00
45.	Κληροδοσία προς τον αδελφό του διαθέτη .....η: CHF 15.008 = EUR 13.500,04 Κύριος Φόρος (κλίμακα Β' ως αδελφός του διαθέτη ν. 2961/2001): EUR13.500,04- EUR 30.000= EUR 0 Σύνολο: EUR 0 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 0 Η βεβαρημένη κληρονομία θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας EUR 13.500,04 και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 0), δηλαδή συνολικά EUR 13.500,04	13.500,04	13.500,04	13.500,04	0,00

46	Κληροδοσία προς τον οικογενειακό φίλο του διαθέτη κ.: CHF 5.360 = EUR 4.821,44 Κύριος Φόρος (κλίμακα Γ' «εξωτικοί» ν. 2961/2001): EUR 0 (διότι υπάρχει αφορολόγητο EUR 6.000 για πρόσωπα της κλίμακας Γ' του ν. 2961/2001) Σύνολο: EUR 0 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 0 Η βεβαρημένη κληρονομία θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας EUR 4.821,44 και οφειλόμενο φόρο (EUR 0), δηλαδή συνολικά EUR 4.821,44.	4.821,44	4.821,44	4.821,44	0,00
47	Κληροδοσίες («δωρεές») προς το Ίδρυμα EUR 319.450,19 Η Δ.Ο.Υ. πρέπει να δεχθεί να αντιμετωπίσει τις υπόψη πληρωμές ως κληροδοσίες υπέρ αδήλου προσώπου σύμφωνα με τις διατάξεις των ΑΚ (ουσιαστικά ως «κληροδοσίες υπό αναβλητική αίρεση» όπου η αναβλητική αίρεση της σύστασης του υπόψη ιδρύματος και της καταβολής των υπόψη ποσών έχει ήδη γίνει). Συνεπώς, θα ισχύσουν τα εξής: • Ποσά που δόθηκαν προς την EUR 319.450,19 • Κύριος Φόρος (αν εφαρμοσθεί το άρθρο 25 παρ. 3 ν. 2961/2001 με συντελεστή 0.5%): EUR 1.597,25 • Σύνολο: EUR Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος (EUR 319.450,19 + EUR 1.597,25=EUR 321.047,44*0,5%=1.605,23) Σε μια τέτοια περίπτωση η βεβαρημένη κληρονομία θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας (EUR 319.450,19) και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 1.605,23), δηλαδή συνολικά EUR 321.055,42.	321.055,42	0,00	0,00	321.055,42
48.	Κληροδοσία («δωρεά») προς EUR 10.000,00 Φαίνεται ότι οι υπόψη δωρεές υπάγονται σε φόρο με συντελεστή 0.5% βάσει αρθ. 25 παρ. 3 ν. 2961/2001 ως εξής: – Κύριος Φόρος (κλίμακα αρθ. 25 παρ. 3 ν. 2961/2001): EUR 10.000*0.5%= EUR 500 Σύνολο: EUR 10.500 Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος EUR 525 (10.500*0.5%) Σε μια τέτοια περίπτωση η βεβαρημένη κληρονομία θα εκπέσει ως παθητικό της κληρονομιάς την αξία της υπόψη κληροδοσίας (EUR 10.000) και τον οφειλόμενο φόρο (EUR 525), δηλαδή συνολικά EUR 10.525.	10.525,00	0,00	0,00	10.525,00
51	Κληροδοσίες συνολικού ποσού (με βάση τη συνημμένη κατάσταση)	670.413,45	670.413,45	670.413,45	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		20.829.092,14	706.773,71	4.071.981,06	16.757.111,08

ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	10.826.889,89	27.473.633,46	24.099.640,28	13.272.750,39
Προγενέστερες Δωρεές: Από τον ως άνω Πίνακα 7.4: Τα στοιχεία με α/α	14.277,47	505.711,31	505.711,31	491.433,84
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	10.841.167,36	27.979.344,77	24.605.351,59	13.764.184,23

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./01-02-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΦΜ** 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/01-12-2023 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	2.747.934,48	2.417.035,16
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	1.097.364,69	1.097.364,69
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ (1) - (2)	1.650.569,79	1.319.670,47
4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 58 π. 4987/2022, 50%	825.284,90	659.835,23
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.475.854,69	1.979.505,70

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.