



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/01/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 133

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατοίκου ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 19.2.2022), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατοίκου εν ζωή, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αριθμ. δηλώσεων), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 19.2.2022), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτόν, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (ΦΚληρ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) (αριθμ. φακέλου Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αριθμ. δηλώσεων), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 19.2.2022), ΑΦΜ κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, ΦΚληρ ποσού 32.755,14 €, πλέον 16.377,57 € προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΚληρ, ήτοι συνολικό ποσό 49.132,71 €.

Η διαφορά αυτή ΦΚληρ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε για την

προσφεύγουσα η αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας (κατά το μέρος που αφορά σε αυτήν) με την προσθήκη χρηματικών ποσών από καταθέσεις αλλοδαπής συνολικού ύψους 327.551,44 €. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι η διάταξη περί απαλλαγής από φόρο, που εφαρμόζεται ρητά για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του σχετικού ν. 4916/2022 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28.3.2022, δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση περίπτωση.
- 2) Τα ως άνω χρηματικά ποσά προέρχονται αποκλειστικά από εισοδήματα και τραπεζικά προϊόντα που ανήκουν στα τέκνα της (με ΑΦΜ και αντίστοιχα), επικαλείται δε και προσκομίζει αποδεικτικώς έγγραφα που είχε προσκομίσει ήδη κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά και νέα έγγραφα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για το έτος 2022 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου): *«Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2022 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομουμένου.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (06.08.2024): *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 ν. 5638/1932, όπως ίσχυαν κατά την 19.2.2022, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Άρθρο 1. 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι. 2. Η χρηματική κατάθεσις, περί ης*

η προηγούμενη παράγραφος, επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν. 3. [...]. Άρθρο 2. Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος ότι άμα τω θανάτω οιοιυδήποτε των δικαιούχων η κατάθεσις και ο εκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Εν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελευθέρα παντός φόρου κληρονομίας ή άλλου τέλους. Αντιθέτως η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 19.2.2022, ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΚληρ στην υπό κρίση περίπτωση): «Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...]. γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσοτέρων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 [...], στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής **περιέρχεται αυτοδίκαια** στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ΄ Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 57 ν. 4916/2022 και επομένως όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (06.08.2024), αλλά και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...]. γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα δύο ή περισσοτέρων δικαιούχων από κοινού, καθώς και οι κοινοί λογαριασμοί λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, ανεξάρτητα από την κατοικία των συνδικαιούχων, μετά τον θάνατο οποιουδήποτε εξ αυτών για όλους τους επιζώντες συνδικαιούχους, στους οποίους **περιέρχεται αυτοδίκαια**, και μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η κρίση της φορολογικής αρχής ότι η διάταξη περί απαλλαγής από φόρο, που εφαρμόζεται ρητά για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από τη δημοσίευση του σχετικού ν. 4916/2022 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28.3.2022, δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς ο χρόνος γένεσης της

φορολογικής υποχρέωσης είναι η ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου, ήτοι η 19.2.2022, είναι εσφαλμένη, διότι στην υπό κρίση περίπτωση η επαγωγή της κληρονομίας και η αυτοδίκαιη έκτοτε απόκτηση της κληρονομίας έλαβε χώρα από τη δημοσίευση της διαθήκης, ήτοι από την, από την οποία ξεκινάει τόσο η προθεσμία αποποίησης της κληρονομίας όσο και η προθεσμία υποβολής δήλωσης ΦΚληρ, και συνεπώς αυτός είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τους εκ διαθήκης κληρονόμους.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για το έτος 2022 (έτος θανάτου του ως άνω κληρονομούμενου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΚληρ είναι, καταρχήν, ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, σε καμιά δε από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ δεν προβλέπεται περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ημερομηνία δημοσίευσης της διαθήκης.

β) Εξάλλου, η προβλεπόμενη από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 περ. γ' Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ απαλλαγή δεν μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να τύχει εφαρμογής εν προκειμένω, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι οι συμβάσεις για το άνοιγμα των ως άνω υπό κρίση λογαριασμών περιλάμβαναν και την ειδική ρήτρα ότι με το θάνατο οποιουδήποτε εκ των (συν)δικαιούχων το εκάστοτε υπόλοιπο θα περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες (συν)δικαιούχους μέχρι τον τελευταίο από αυτούς.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι τα ως άνω υπό κρίση χρηματικά ποσά προέρχονται αποκλειστικά από εισοδήματα και τραπεζικά προϊόντα που ανήκουν στα τέκνα της (με ΑΦΜ καιαντίστοιχα), επικαλείται δε και προσκομίζει αποδεικτικώς έγγραφα που είχε προσκομίσει ήδη κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά και νέα έγγραφα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν αποδεικτικώς δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός αυτός, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν έγγραφα, στα οποία να αποτυπώνεται η αναλυτική κίνηση των οικείων λογαριασμών που

τηρούνταν στα τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής και μάλιστα όχι μόνο μετά την αποστολή των επικαλούμενων εμβασμάτων από τον ένα υιό της προσφεύγουσας (με ΑΦΜ) εντός του 2012, αλλά ήδη από την ημερομηνία ανοίγματός τους, και μέχρι την ημερομηνία θανάτου του ως άνω κληρονομουμένου (19.2.2022), ώστε να μπορεί να κριθεί με ασφάλεια το αν τα υπό κρίση κληρονομηθέντα ποσά ταυτίζονταν με -και πάντως προέρχονταν αποκλειστικά από- τα επικαλούμενα ποσά που φέρεται να είχε μεταφέρει σε τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής το εν λόγω τέκνο της προσφεύγουσας και γενικότερα από περιουσία των δύο (2) τέκνων της- και δεν αφορούσαν σε περιουσία του κληρονομουμένου. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας κληρονομιών του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ως κληρονόμου του (ημερομηνία θανάτου 19.2.2022), ΑΦΜ, κατά το μέρος που η κληρονομιά αφορά σ' αυτήν, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (αριθμ. φακέλου Θ-....., Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αριθμ. δηλώσεων).

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΚληρ

Διαφορά κύριου φόρου	32.755,14 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΚληρ	16.377,57 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>49.132,71 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΚληρ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.