



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 21-05-2018

Αριθ. απόφασης: 2522

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών << Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής >>
4. Την με αριθ. πρωτ./19-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου Χολαργού οδός Τ.Κ.15561, κατά της με αριθ./18-12-2017 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./18-12-2017 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./19-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./18-12-2017 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 20-12-2017, καταλογίσθηκε σε βάρος της φόρος κληρονομιάς ποσού **20.140,00€** (ΑΧΚ/27-12-2017 & ΑΤΒ), βάσει των διατάξεων του Ν.3842/2010 κατηγορία Α' (τέκνο).

Ο φόρος προέκυψε κατόπιν υποβολής από κοινού με τον αδελφό της, της με αριθ./29-11-2017 δήλωσης κληρονομιάς με επιφύλαξη, του κληρονομούμενου που απεβίωσε την 10-04-2016 (αριθ. φακέλου/2016) και σύμφωνα με διαθήκη δημοσιευθείσα την 07-09-2017 από το Ειρηνοδικείο Αμαρουσίου, κατέλειπε ως κληρονόμους τα τέκνα του,

Η επιφύλαξη αφορούσε τον τρόπο φορολόγησης καταθέσεων που διέθετε η προσφεύγουσα από κοινού με τον κληρονομούμενο στην τράπεζα, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Το χρηματικό ποσό του κοινού καταθετικού λογαριασμού ύψους 178.317,56€, συμπεριελήφθη στο ενεργητικό της κληρονομιάς μερίδας της προσφεύγουσας επιβάλλοντας τον αναλογούντα φόρο κληρονομιάς με την έκδοση της με αριθ./2017 πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αρμόδια φορολογική αρχή παράνομα υπέβαλλε σε φόρο κληρονομιών την κατάθεση στον κοινό καταθετικό λογαριασμό της ελβετικής τράπεζας, καθώς αυτή αποτελεί ύλη που απαλλάσσεται από αυτόν κατ' άρθρο 25 παρ.2 περ.γ' του Ν.2961/2001.

2. Η υπαγωγή σε φόρο κληρονομιών των καταθέσεων σε κοινούς λογαριασμούς που έχουν όρους ανάλογους με αυτούς του άρθρου 2 του Ν.5638/1932 και οι οποίοι τηρούνται σε ελβετικό τραπεζικό ίδρυμα, παραβιάζει τη ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων κατ' άρθρο 63 της συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία έχει υπερνομοθετική ισχύ, από τη στιγμή που οι καταθέσεις σε κοινούς λογαριασμούς που τηρούνται σε ημεδαπό τραπεζικό ίδρυμα απαλλάσσονται του φόρου αυτού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ.β' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α)..... 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 περ. ε' της παρ.2 του άρθρου 25.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α).....β)από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.

Επειδή στο άρθρο 19 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι αντικείμενο φορολογίας αποτελούν και οι αδιαίρετοι ή ενωμένοι λογαριασμοί, ενώ επιτρέπεται και στο Δημόσιο και στους υπόχρεους σε φόρο να αποδείξουν το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο:

α) Σε καθένα από τους καταθέτες τα χρηματικά ποσά και γενικά οι αξίες που είναι κατατεθειμένες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα σε αδιαίρετους ή ενωμένους λογαριασμούς (Compets indivis ou Collectifs avec solidarite).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Ν. 5638/1932, τα οποία επίσης διατηρήθηκαν σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ στοιχ. α' ν.δ. 118/ 1973, αλλά και σύμφωνα με τον πιο πρόσφατο Κώδικα Κληρονομιών και Δωρεών (παρ. 2 περ.γ' και ε' του άρθρου 25 Ν.2961/2001) ορίζεται αντιστοίχως ότι:

2.Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσότερων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του Ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμιευτηρίου 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.

ε) Η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητας τους αυτής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο υπό κρίση τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας δε διέπεται από τις διατάξεις του Ν. 5638/1932, όπως απαιτείται ρητά προκειμένου να τύχει της απαλλαγής της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001, αλλά αντίθετα πρόκειται για τραπεζικό λογαριασμό που έχει ανοιχθεί σε τράπεζα του εξωτερικού και συγκεκριμένα στην τράπεζα και διέπεται από τις διατάξεις της νομοθεσίας της χώρας αυτής. Βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών οποιαδήποτε ενσώματα ή ασώματα κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου στην αλλοδαπή υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς, με μόνη εξαίρεση την περιουσία που αναφέρεται στην περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001, περίπτωση στην οποία η προσφεύγουσα δεν μπορεί να υπαχθεί, καθόσον ούτε αυτή αλλά ούτε και ο κληρονομούμενος πατέρας της είχαν εγκατασταθεί ποτέ στην αλλοδαπή.

Επειδή επιπροσθέτως στον επικαιροποιημένο οδηγό Κατοίκων Εξωτερικού σε Φορολογικά και Τελωνειακά Θέματα της Γ.Γ.Δ.Ε. που αναρτήθηκε στις 20/5/2015 στον ιστότοπό της (www.publicrevenue.gr), στο ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ, στην ενότητα ΙΙΙ. ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ, Α'. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ - ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, αναφέρεται ότι σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλεται η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκε σε Έλληνα υπήκοο και κληρονομείται, διευκρινίζοντας ότι η περ. γ παρ. 2 του άρθρου 25 του Ν. 2961/2001 αφορά τραπεζική κατάθεση σε κοινό λογαριασμό ελληνικής τράπεζας (joint account). Ο Κώδικας Κληρονομιών και Δωρεών (Ν.2961/2001), όσον αφορά τις καταθέσεις εξωτερικού, προβλέπει ρητά μόνο απαλλαγή για την κινητή περιουσία του κληρονομούμενου, εφόσον αυτός ήταν κάτοικος αλλοδαπής για δέκα τουλάχιστον συναπτά έτη.

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 & 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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις ισχύουσες διατάξεις νόμων, μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή με βάση όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έπρεπε να επιβληθεί φόρος κληρονομιάς επί του ποσού των 178.317,56€, το οποίο αφορά τον χρηματικό λογαριασμό (Joint account), τηρούμενο στην τράπεζα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./19-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της με αριθ./18-12-2017 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ

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

ΑΡΙΘ. ΠΡΑΞΗΣ:/18-12-2017

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	20.140,00€
----------------------------------	-------------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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