



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10/5/2018

Αριθμός απόφασης 2348

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 (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΛΙΜΟΥ , οδός Τ.Κ 17456 κατά της υπ' αριθ./17-11-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./17-11-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 15/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ./17-11-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 83.207,49€ .

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Ο προσφεύγων υπέβαλε τις υπ. αρ./9-11-2017 αρχική και υπ. αρ./14-11-2017 συμπληρωματικές (σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4446/2016) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς ως εκ διαθήκης κληρονόμος της αποβιώσας στις 15/6/2008 Με την υπ' αρ./17.11.2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου επιβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς 83.207, 49 €, ο οποίος προέκυψε μετά την εκκαθάριση της υπ' αρ./14.11.2017 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκαν ως κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία **ομόλογα εκδόσεως**και, τα οποία συμπεριλαμβάνονταν στο επενδυτικό χαρτοφυλάκιο που τηρείτο στη Διεύθυνση συνολικής αξίας 742.923,99€ με φορολογικό συντελεστή 10% (Ν 3634/2008) πλέον προσαύξηση 12%(βάση διατάξεων Ν 4446) .

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1.Οι έννοιες “ομολογία” και “ομόλογο” είναι για την χρηματοαγορά ταυτόσημες.
- 2.Οι κινητές αξίες συμπεριλαμβάνουν τα ομόλογα (παράγραφος 13β του άρθρου 2 του ν. 3606/2007)
- 3.Ο όρος “οργανωμένη αγορά” έχει αντικαταστήσει τον όρο “χρηματιστήριο” στην κοινοτική νομοθεσία (όδηγία 2004/39/ΕΚ) και. (παράγραφος 10 του άρθρου 2 του ν. 3606/2007) όπως τεκμηριώνεται και από την παρατήρηση της επιστημονικής επιτροπής επί του ν.3634/2008 : “ο όρος χρηματιστήριο εγκαταλείπεται πλέον..... Εν’ όψει των ανωτέρω θα ήταν ίσως σκόπιμο να αντικατασταθεί ο όρος “χρηματιστήριο” από τον όρο “οργανωμένη αγορά” (βλέπε σελίδα 6 παράγραφος α) της Έκθεσης της Επιστημονικής Επιτροπής).
4. Όπως πιστοποιείται από την διαχειρίστρια Τράπεζα στην από 30/11/2017 συνημμένη απαντητική επιστολή η οποία συνοδεύει την προσφυγή μου, το αντικείμενο της επιβολής του φόρου κληρονομιάς είναι εν πολλοίς το περιεχόμενο χαρτοφυλακίου, το οποίο συμπεριλαμβάνει κινητές αξίες και ειδικότερα ομόλογα εκδόσεως και διαπραγματεύσιμα σε οργανωμένες αγορές, ύψους 737.727,50 €.
- 5.Κατά τις διατάξεις του Νόμου 3634/2008 (άρθρο 29,παράγραφος 3)“η αιτία θανάτου κτήση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών .- .-.- .-.-.-.- .- .-.- .- αξιών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή 0,6% προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία.
- 6.Ακόμα όμως και εάν θεωρηθεί ότι πρόκειται για μη εισηγμένους στο Ελληνικό Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών, τότε ο συντελεστής φορολόγησης είναι 1,2% για τα τέκνα.

7. Σε καμία περίπτωση τα ομόλογα τα οποία αποτελούν κινητές αξίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μετρητά και να φορολογηθούν με συντελεστή 10% καθόσον η αξία τους μπορεί απρόοπτα να μεταβληθεί δραματικά. Παράδειγμα αποτελούν τα “κουρεμένα” ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο. 1 του ν. 2961/2001: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο. 2 του ν. 2961/2001: «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο, β) ... γ) ..., δ) ..., ε) ... 2. ... 3. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο. 3 του ν. 2961/2001: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. β) ... 2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: α) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα. στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιεσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων. ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες η μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του. η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσής τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. 3. ... 4. ...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο. 6 του ν. 2961/2001: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. 2. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο. 9 του ν. 2961/2001: «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 σύμφωνα με το άρθρο. 12 του ν. 2961/2001: «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. 2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών. 3... 4. ... 5 ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο. 29 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο (ν. 2961/2001 άρ 1, 2, και 9): « 1... 2... 3.Η αιτία θανάτου κτήση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Η αιτία θανάτου κτήση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%) προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. **4.Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τα περιλαμβανόμενα στις προηγούμενες παραγράφους 2 και 3, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). 5... 6... 7... 8... 9...»**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1048/2008: « Στις κληρονομίες που περιέρχονται σε συγγενείς που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία και η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13-12-2007 καθώς και στις γονικές παροχές από την ίδια αυτή ημερομηνία ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: α) ... β) για μετοχές και λοιπούς τίτλους εισηγμένους στο χρηματιστήριο με συντελεστή 0,6% (για συγγενείς που υπάγονται στην Α' κατηγορία) και 1,2% (για συγγενείς που υπάγονται στη Β' κατηγορία, γ) για μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, εταιρικές μερίδες και μερίδια με

συντελεστή 1,2% (για συγγενείς που υπάγονται στην Α' κατηγορία) και 2,4% (για συγγενείς που υπάγονται στη Β' κατηγορία. **δ) για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (κινητά, έπιπλα, χρήματα, ενοχικά δικαιώματα όπως ενάσκηση επικαρπίας ή δωρεά μισθωμάτων, δωρεά απαίτησης για την εξίσωση μερίδων κατά τη διανομή ή ανταλλαγή ακινήτων κ.λπ.) με συντελεστή 10%. ...»**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε καμία περίπτωση τα ομόλογα τα οποία αποτελούν κινητές αξίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μετρητά και να φορολογηθούν με συντελεστή 10% καθόσον η αξία τους μπορεί απρόοπτα να μεταβληθεί δραματικά.(Παράδειγμα αποτελούν τα “κουρεμένα” ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου), επικαλούμενος σφάλμα της φορολογικής αρχής κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης με την επιλογή φορολογικού συντελεστή 10 %.Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος διότι τα δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν υπάγονται σε κάποια από τις ανωτέρω υπό β και γ κατηγορίες, νομίμως διενεργήθηκε η εκκαθάριση και ορθώς επεβλήθη φόρος με συντελεστή 10%.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της 15/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΛΙΜΟΥ , οδός Τ.Κ 17456 κατά της υπ' αριθ./17-11-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ.

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

Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπ. αρ./17-11-2017

Διαφορά φόρου	83.207,49€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	83.207,49€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 .