



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 08-01-2018

Αριθ. απόφασης: 152

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 Απόφαση 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. Της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με αριθ. 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. Καταχώρησης «.....»/08-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή της «.....» ΑΦΜ «.....», κατοίκου Αθηνών οδός «.....» Τ.Κ. 10676, κατά της με αριθ. «.....»/04-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. «.....»/04-07-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 12-09-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. καταχώρησης «.....»/08-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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. «.....»/04-07-2017 (ημερ/νία θυροκόλλησης 14-07-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου ποσού **16.161,46€**, κατόπιν έκδοσης στο σύστημα elenxis της με αριθ. «.....»/16-05-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ (είχε προηγηθεί η με αριθ. «.....»/19-12-2013 χειρόγραφη εντολή).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον θάνατο της «.....» στις 23-03-2002 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. Ι' ΑΘΗΝΩΝ «.....»/2002 και αριθ.δηλ. «.....»/03-03-2003), η οποία κατέλειπε μεταξύ άλλων ως κληρονόμο της εκ διαθήκης, δημοσιευθείσας στις 27-09-2002 στο Πρωτοδικείο Αθηνών, την προσφεύγουσα, σε 1815 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας «.....». αξίας 20.346,15€ (1.815μτχ. χ 11,21€/μτχ.) και βεβαιώθηκε φόρος 532,50€.

Στις 27-10-2015 και αφού προηγήθηκε γνωστοποίηση στις 19-12-2013 για έλεγχο φορολογίας κεφαλαίου, εστάλη η με αριθ.πρωτ. «.....» συστημένη πρόσκληση για υποβολή αιτήματος περί υπαγωγής ή όχι στις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, αλλά παρήλθε άπρακτη η ταχθείσα προθεσμία, οπότε εφαρμόζεται υποχρεωτικά η πιο πάνω ΠΟΛ., σύμφωνα με την οποία προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των μετοχών της εταιρείας «.....» σε 71.385,56€ (1.815μτχ. χ 39,331€/μτχ. περίπου) και ο αναλογούν φόρος σε 16.161,46€.

Επειδή προέκυψε διαφορά στο φόρο κληρονομιάς συντάχθηκε το με αριθ. «.....»/2016 σημείωμα διαπιστώσεων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, τα οποία θυροκολλήθηκαν στη δηλωθείσα κατοικία της προσφεύγουσας στις 08-12-2016. Η τελευταία υπέβαλε εντός της νομίμου προθεσμίας το με αριθ.πρωτ. «.....»/27-12-2016 υπόμνημα, όπου κατέθεσε τις απόψεις της.

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

- α)Εφαρμόστηκε εσφαλμένα η ΠΟΛ.1055/2003 στη συγκεκριμένη περίπτωση.
- β)Ο καθορισμός της αξίας των μετοχών προσδιορίστηκε βάσει αντισυνταγματικής διάταξης του νόμου.

γ) Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί και οι ρυθμίσεις περί παράτασης της παραγραφής έχουν κριθεί αντισυνταγματικές, σύμφωνα με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της ολομέλειας του Σ.τ.Ε.

δ)Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των κληρονομηθέντων μετοχών με βάση την αντικειμενική αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Το ακίνητο που ελήφθη υπόψη, στη συμβολή των οδών «.....» και «.....» στα Πατήσια, είχε κηρυχθεί απαλλοτριωτέο πριν το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς.

ε)Εσφαλμένος και αόριστος ο υπολογισμός της οικοσκευής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001 περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο α) ...β).... ε) οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

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 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας α).....β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. 1031583/253/A0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055, η οποία τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. 1106181/704/A0013/25-11-2003 ΠΟΛ.1127, ορίζεται ότι στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής οι οποίες κατά την 21-04-2003 εκκρεμούν προς έλεγχο και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο να υποβάλλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών, για την υπαγωγή του ή μη στη ρύθμιση της ΠΟΛ.1055/2003. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο, που έχει εκκρεμή υπόθεση να αποφασίζει με ρητή δήλωσή του αν θέλει να υπαχθεί στις ρυθμίσεις της απόφασης ή στα ισχύοντα κατά το χρόνο φορολογίας του, δεδομένου ότι κατά το χρόνο αυτό δεν είχε εκδοθεί η προαναφερόμενη απόφαση.

Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των δέκα (10) ημερών και δεν εκδηλωθεί η επιθυμία του φορολογούμενου, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/2003, δεδομένου ότι δεν καταλείπεται πλέον στη Διοίκηση η δυνατότητα να μεταβάλλει οίκοθεν την έναρξη ισχύος αυτής και να υπαγάγει τον έλεγχο παλαιών υποθέσεων σε τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο σε αυτή (ΥΠ.ΟΙΚ.ΠΟΛ.1069/25-05-2010).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιά θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

Στην κρινόμενη υπόθεση, βάσει και της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Ο έλεγχος ορθά προσδιόρισε την αξία των κληρονομιαιών στοιχείων (1815 μετοχές της εταιρείας «.....»), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, λαμβάνοντας υπόψη τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης (ισολογισμοί πενταετίας), τα ίδια κεφάλαια και τη θετική διαφορά αξίας παγίων- ακινήτων.

β) Στη με αριθ. «.....»/2003 δήλωση Φ.Μ.Α.Π. Ν.Π. που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, δηλώθηκε ως αξία ακινήτων το ποσό των 655.515,00€, το οποίο ελήφθη υπόψη στον έλεγχο και δεν προκύπτει απ' τη δήλωση ότι το ακίνητο είχε κριθεί απαλλοτριωτέο.

γ) Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

δ) Επειδή η δήλωση υπεβλήθη το έτος 2003 οπότε η δεκαετία εξέπνευσε την 31-12-2013, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν.4141/2013, Ν. 4337/2015 και Ν. 4446/2016, ορθά εξέδωσε την κρινόμενη πράξη.

Επειδή παρόλα αυτά και σύμφωνα με το σκεπτικό (5) της απόφασης 1738/2017 του Σ.Τ. Ε.(ολομέλεια), η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.· βλ. και το Ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α' 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι

διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Επειδή ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 & 2 του Συντάγματος (Σχετ. ΣΤΕ Επτ/μελές Τμήμα Β΄ 2934, 2935/2017).

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την με αριθ. «.....»/04-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. «.....»/08-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» ΑΦΜ «.....», και την **ακύρωση** της με αριθ. «.....»/04-07-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ