



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-12-2017

Αριθμ. Αποφ.: 2421

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ: κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη φόρου δωρεάς

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθμό-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου δωρεάς 5.032.935 δρχ. πλέον πρόσθετου φόρου 6.039.522 δρχ. ήτοι συνολικό ποσό 11.072.457 δρχ ή 32.494,37 € για το έτος φορολογίας 1999, μετά τη διαπίστωση βάσει ελέγχου, ότι η μεταβίβαση μετοχών ανωνύμου εταιρίας που πραγματοποιήθηκε στις-12-1999 από τη του (η οποία απεβίωσε στις-2001), προς την προσφεύγουσα δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση), αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας δωρεών της Δ.Ο.Υ., κατόπιν της υπ' αρ.-2016 εντολής ελέγχου. Η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 808/8-7-2016 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ.-/.....-2016 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η αρχική, υπ' αριθμόν-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς – μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, γενικής, συγκεχυμένης και κατά συνέπεια μη νόμιμης αιτιολογίας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση νέας πράξης απαλλαγμένης των τυπικών πλημμελειών, όπως αυτές αναγράφονται στο σκεπτικό της ως άνω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σύμφωνα με την από-2017 έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., στις-2001 απεβίωσε η του, καταλείποντας όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της

σε διάφορους κληρονόμους, με τις υπ' αρ.-/.....-1990 και-/.....-1998 δημόσιες διαθήκες του συμβολαιογράφου, καθώς και την υπ' αριθμ.-/.....-2001 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου Μεταξύ των κληρονόμων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα. Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η μεταβίβαση εξ' επαχθούς αιτίας 12.900 μετοχών της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....Α.Ε.» και με Α.Φ.Μ.: που συντελέστηκε στις-12-1999, από την (εν ζωή τότε)του προς τη, με ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης, αντί τιμήματος 16.989.300 δρχ, ήταν στην πραγματικότητα υποκρυπτόμενη δωρεά, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση.

Ο έλεγχος προέβη σε επιβολή **φόρου δωρεάς** επί της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών (16.989.300 δρχ) σε βάρος της προσφεύγουσας δωρεοδόχου, αφαιρούμενου του φόρου που καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με τη δήλωση μεταβίβασης (πώλησης) μετοχών, βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 14 παρ. 9 του Ν. 2579/1998 (Δ' κατηγορία, Εξωτικός), σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999, ως εξής:

Κλιμάκιο (Δ'Κατηγορία)	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος	Φορολογητέα αξία
1.035.000	0	0	1.035.000
13.965.000	35	4.887.750	15.000.000
1.989.300	50	994.650	16.989.300
Κύριος φόρος δωρεάς		5.882.400 δρχ.	
-Καταβληθείς φόρος δήλωσης πώλησης		-849.465 δρχ.	
Υπόλοιπο φόρου		5.032.935 δρχ.	
Πρόσθετος Φόρος Λόγω μη δήλωσης 120% Ν.3943/2011		6.039.522 δρχ.	
Σύνολο Φόρου Δωρεάς		11.072.457 δρχ. ή 32.494,37 ευρώ	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη ορθή εκτίμηση του ιστορικού της υπόθεσης και των αναιρετικών της επιβολής φόρου πραγματικών ισχυρισμών της προσφεύγουσας. Η μεταβίβαση των μετοχών πραγματοποιήθηκε νομότυπα από πραγματική αγορά. Η προσφεύγουσα εργαζόταν στο λογιστήριο της επιχείρησης Α.Ε. Γνώριζε τη επί δεκαετίες, η οποία την εκτιμούσε για τη συνέπεια και την αποτελεσματικότητά της και της πρότεινε την αγορά ορισμένων μετοχών της εταιρείας ενόψει της ανακαίνισης και του εκσυγχρονισμού του ξενοδοχείου. Η προσφεύγουσα δέχθηκε την πρόταση αγοράς 12.900 μετοχών της εταιρείας

..... Α.Ε. (5% επί του συνόλου). Το τίμημα προήλθε από το οικογενειακό της εισόδημα που τα τελευταία δέκα χρόνια πριν από την αγορά των μετοχών ανήλθε σε 72.000.000 δρχ. ενώ, σε σύγκριση με τα τότε ισχύοντα τεκμήρια (ύψους 44.000.000 δρχ.) η διαφορά του ελεύθερου προς διάθεση εισοδήματος ανέρχεται σε 28.000.000 δρχ. Την επίμαχη περίοδο ο σύζυγός της,, διέθετε καταθέσεις στην τράπεζα Εργασίας ύψους 19.000.000 δρχ., καθώς και ανοιχτό πιστωτικό λογαριασμό ύψους 8.500.000 δρχ. Επίσης, το αμέσως επόμενο διάστημα της αγοραπωλησίας των μετοχών, η εταιρεία προχώρησε σε εκτεταμένη ανακαίνιση του ξενοδοχείου της, το κόστος της οποίας καλύφθηκε με τα ποσά που καταβλήθηκαν για την αγορά των μετοχών. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι στην επίμαχη αγορά μετοχών υποκρύπτεται δωρεά, καθώς, αν η διαθέσιδα, είχε τέτοια πρόθεση θα κληροδοτούσε τις μετοχές στη, μόλις προ δύο ετών, συνταχθείσα υπ' αριθμ.-/.....-1998 διαθήκη της.

2. Μη ορθή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας. Έλλειψη αιτιολογίας.
3. Πλημμέλειες και παραλείψεις της φορολογικής αρχής σε τυπικό και ουσιαστικό επίπεδο. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, καθώς ο προσωρινός έλεγχος που έγινε βάσει της εντολής του 2013 ανέφερε «διορθωτικός προσδιορισμός φόρου δωρεάς μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων», ενώ στη οριστική προσβαλλόμενη πράξη αναφέρει «οριστικός προσδιορισμός φόρου δωρεάς μεταβίβασης μετοχών».
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.
5. Αντισυνταγματικότητα της εφαρμοσμένης κείμενης νομοθεσίας, καθώς η ανατροπή του μέχρι σήμερα ισχύοντος καθεστώτος, σύμφωνα με το οποίο, πράξη της φορολογικής αρχής μπορούσε να ανατραπεί μόνο με δικαστική απόφαση, δεν είναι σύμφωνη με τις αρχές του δικαίου και του Συντάγματος. Η προβλεπόμενη από το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013, ενδικοφανής προσφυγή παρουσιάζει προβλήματα συνταγματικότητας, καθώς παραβιάζει τα ατομικά δικαιώματα του φορολογούμενου, η διοίκηση αδυνατεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της, ενώ οι εφαρμοστέες διατάξεις διέπονται από ατελή χαρακτήρα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο δωρεάς

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν.2961/2001 *«Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:*

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.3 του Ν.2961/2001 «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1

Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ.1 του Ν.2961/2001 «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, όπως αποτυπώνεται στη σκέψη 3 της υπ' αριθμ. 1125/1995 απόφασης του Στε «το Ν.Δ. 118/1973, στο άρθρο 34 παράγραφος 3 ορίζει ότι: ο οικονομικός έφορος δύναται να χαρακτηρίσει ως δωρεάν, εν όλω ή εν μέρει, πάσα παραχώρηση περιουσίας, γενομένη μεν εικονικώς υπό τύπον συμβάσεως επί ανταλλάγματι, υποκρύπτουσα όμως δωρεάν, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Παραχώρηση περιουσίας υποκρύπτουσα εν μέρει δωρεά υπάρχει και στην περίπτωση κατά την οποία παραχωρείται περιουσιακό αντικείμενο με αντάλλαγμα μικρότερο της αξίας αυτού, εφόσον, στην περίπτωση αυτή, προκύπτει ότι οι συμβαλλόμενοι, δια της συνομολογήσεως μικρότερου ανταλλάγματος, απέβλεψαν πράγματι στην εν μέρει άνευ ανταλλάγματος παραχώρηση του περιουσιακού αντικειμένου, συμφωνήσαντες ως προς αυτό, κατά την περί των ανωτέρω ειδικώς αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το βάρος της σχετικής αποδείξεως η απόδειξη δε αυτή δύναται να προκύπτει από την εκτίμηση των ειδικών συνθηκών εκάστης περιπτώσεως, όπως είναι η τυχόν ιδιαίτερη σχέση μεταξύ των συμβαλλομένων και η μεγάλη διαφορά μεταξύ του συνομολογηθέντος ανταλλάγματος και της αγοραίας αξίας του παραχωρηθέντος αντικειμένου» (Στε 1125/1995).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, στις περιπτώσεις πώλησης μετοχών στις οποίες υποκρύπτεται άτυπη δωρεά η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου, βαρύνει τη φορολογική αρχή, όμως λόγω του δυσχερούς

της αποδείξεως αυτής είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων συνδεόμενων μεταξύ τους με συγγενικό δεσμό. (ΔΕΦΑΘ 2939/2013)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ. 1 & 3 του Ν.2961/2001 «1. Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής.3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.Δ. 118/1973, όπως ίσχυε κατά το χρόνο που έλαβε χώρα η δωρεά, αλλά και μετέπειτα με την παρ. 1 του Ν.2961/2001 «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

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο και

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση».

Επειδή, ως προς την παραγραφή λόγω παράλειψης υποβληθείσας δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα πέντε (15) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο όφειλε να υποβληθεί η δήλωση. Συνεπώς, η πάροδος της δεκαπενταετούς προθεσμίας επιφέρει απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού του φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 παρ.2 περ. γ' η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου: ... «γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

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).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-12-1999 συντελέστηκε μεταβίβαση 12.900 μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Α.Ε. με ΑΦΜ:....., μεταξύ της και της προσφεύγουσας,
- Για την εν λόγω μεταβίβαση συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης των παραπάνω μετοχών, αντί τιμήματος 16.989.300 δρχ. και υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση φόρου μεταβίβασης μετοχών βάσει της οποίας καταβλήθηκε φόρος 849.465 δρχ.
- Με την υπ' αριθμ.-2013 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος σε υπόθεση φόρου κληρονομιάς της (αρ. φακ. Θ..../2001) η οποία απεβίωσε την-2001, με αφορμή το υπ' αριθμ./2013 πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο θα πρέπει να ελεγχθούν επτά ιδιωτικά συμφωνητικά πώλησης μετοχών της εταιρείας «..... Α.Ε.» προς επτά φυσικά πρόσωπα, ως πιθανές υποκρυπτόμενες δωρεές προς αυτά, καθώς η αγορά των μετοχών δεν τεκμηριώνεται από τους λαμβάνοντες αυτές.
- Από τον έλεγχο των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, διαπιστώθηκε ότι η μεταβίβαση 12.900 μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Α.Ε. από τη προς τον στις-12-1999, δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση), όπως δηλώθηκε από τους αντισυμβαλλόμενους με το ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης των μετοχών, αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά). Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς και εξέδωσε την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς - μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων, εις βάρος της
- Η τελευταία κατέθεσε την υπ' αριθμ.-/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή προς τη Διεύθυνση Επίλυση Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 808/8-7-2016 απόφαση με την οποία ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς για λόγους ελαττωματικής και μη νόμιμης αιτιολογίας (μη διαχωρισμό των φορολογικών αντικειμένων δωρεάς και κληρονομιάς), καθώς και άλλων τυπικών πλημμελειών.
- Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 808/8-7-2016 απόφασης της ΔΕΔ η αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνέταξε την από-2017 έκθεση φόρου δωρεάς και εξέδωσε την προσβαλλόμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, υπ' αριθμ.2017 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος απέδειξε ότι η μεταβίβαση των 12.900 μετοχών της εταιρείας Α.Ε. από τη στην προσφεύγουσα, έλαβε χώρα την

12-1999 και αποτελεί δωρεά για την οποία δεν συντάχθηκε συμβόλαιο δωρεάς, ούτε και υποβλήθηκε η σχετική δήλωση φόρου δωρεάς. Περαιτέρω, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ.3 του Ν. 2961/2001, αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση δωρεάς, η δήλωση φόρου δωρεάς υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες από την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς στο δωρεοδόχο. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλλει δήλωση φόρου δωρεάς μέχρι την-6-2000.

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου παραγράφεται μετά από δεκαπέντε έτη από το τέλος του έτους στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση η δεκαπενταετία αρχίζει από 1/1/2001 και ολοκληρώνεται την 31/12/2015.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του Γραμματέα της Α.Α.Δ.Ε. και την Πολ.1154/2017, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου δωρεάς σε ό, τι αφορά τη μεταβίβαση 12.900 μετοχών της εταιρείας Α.Ε. μεταξύ της και της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε χώρα την-12-1999, παραγράφεται το πρώτον, σύμφωνα με την περ. β' της παρ 1 του άρθρου 102 του ΝΔ 118/1973, την 31-12-2015. Η αρχική έκθεση φόρου κληρονομιάς επί της οποίας εκδόθηκε η αρχική υπ' αριθμ.-/2016 πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, συντάχθηκε την-2016 ήτοι μετά την παρέλευση του χρόνου παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου δωρεάς πρέπει να γίνει δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της υπ'αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ. φακέλου Ζ-...../1999)

Κύριος φόρος	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €
Σύνολο Φόρου Δωρεάς	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.