



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 21/9/2017

Αριθμός απόφασης 5194

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 25/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....» χήρα «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΓΙΑΣ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός «.....» Τ.Κ 15127 κατά της υπ' αριθ. «.....»/24-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. «.....»/24-3-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/3/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

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 25/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» χήρα «.....» 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. «.....»/24-3-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 44.401,54 €, πλέον 48.438,06 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. «.....»/23.12.2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, για τον προσδιορισμό: α) της φορολογητέας αξίας του 60% των εταιρικών μεριδίων της εταιρείας «.....», β) της φορολογητέας αξίας τριάντα τριών χιλιάδων (33.000) μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», γ) της φορολογητέας αξίας τριών χιλιάδων εννιακοσίων πενήντα έξι (3.956) μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία βρίσκεται σε εκκαθάριση από το 1995 μέχρι και το θάνατο του κληρονομούμενου «.....» και δ) της φορολογητέας αξίας κατά ψιλή κυριότητα οκτακοσίων είκοσι πέντε (825) μετοχών της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....».

Ο κληρονομούμενος «.....», που απεβίωσε στις 14.01.2002, κατέλειπε κληρονόμους με διαθήκη **την σύζυγό του** «.....», τον υιό του «.....» και την κόρη του «.....».

Η προσφεύγουσα σύζυγος του αποβιώσαντος, κατά της με αριθ. «.....»/2003 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου που εκδόθηκε σε βάρος της άσκησε την από 1.07.2003 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. «.....»/2008 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και η οποία ακύρωσε την εν λόγω πράξη για λόγους νομικής πλημμέλειας. Συγκεκριμένα διότι εφαρμόστηκαν εσφαλμένα οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 11 του ν.2753/1999 και της κατ' εξουσιοδότηση αυτής ΠΟΛ 1233/1999 που αφορούν την αυτοτελή φορολόγηση εταιρικών μεριδίων και την πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94) και της ΠΟΛ 1259/1999 που αφορά στον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων κλπ. και όχι οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2961/2001.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την διαγραφή του καταλογισθέντος σε βάρος του επιπλέον φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Το δικαίωμα του δημοσίου για σύνταξη νέας Έκθεσης Εμπορικού Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς και έκδοση Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001. Οι ρυθμίσεις περί παράτασης της παραγραφής έχουν κριθεί αντισυνταγματικές σύμφωνα με την με αριθ. 675/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

β) Η αξία των περιουσιακών στοιχείων και συγκεκριμένα του εταιρικού μεριδίου και των μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, που κληρονόμησε από τον σύζυγο της δεν έχει προσδιοριστεί νόμιμα. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι από 20.5.1995 η εταιρεία «.....» βρίσκεται υπό εκκαθάριση και ως εκ τούτου τα ίδια κεφάλαιά της έχουν εξανεμισθεί.

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 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 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η επίδοση της οριστικής και προσωρινής πράξης είναι άκυρη αφού αφορά φόρο κατά του δικαιοπαρόχου και όχι δικό του είναι καθ' όλα αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1, 2 ,3 του Ν 2961/2001....για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.. και για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρείες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείοη εσωτερική αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1 Ν 3091/2002 με την υπ' αριθμ. Πρωτ. 1068130/449/Α0013/18-07-2003 «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ. 1055», η οποία τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. 1106181/704/Α0013/25-11-2003 ΠΟΛ.1127, περιγράφεται αναλυτικά η μεθοδολογία βάσει της οποίας πραγματοποιείται ο αντικειμενικός προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο που μεταβιβάζονται αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή ο νέος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών **και επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής** ισχύει από 24/12/2002 δηλαδή εφαρμόζεται σε όλες τις υποθέσεις κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα.

Επειδή οι διατάξεις της ως άνω απόφασης **εφαρμόζονται και στις υποθέσεις φορολογίας** κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις Δ.Ο.Υ και δεν έχει εκδοθεί οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (ΦΕΚ 447/Β/21-4-2003) ΠΟΛ 1127/25-11-2003.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσια οικονομικής υπηρεσίας: *«ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση».*

Επειδή η δήλωση φόρου κληρονομιάς της κρινόμενης υπόθεσης υποβλήθηκε το 2002 (αρ. δήλωσης 227/2002).

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε η υπ. αρ. «.....»/2003 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς για τα ως άνω κληρονομητέα στοιχεία όπου η προσφεύγουσα υπέβαλε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών εξέδωσε την υπ. αρ. «.....»/2008 απόφαση του με την οποία έκανε δεκτή την προσφυγή της προσφεύγουσας λόγο νομικής πλημμέλειας διότι εφαρμόστηκαν εσφαλμένα οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ 11 Ν2753/1999 κατ εξουσιοδότηση της ΠΟΛ 1233/1999.

Επειδή μετά την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών η αρμόδια Δ.Ο.Υ για την κρινόμενη υπόθεση εξέδωσε την υπ. αρ. «.....» εντολή ελέγχου **στις 23/12/2013** και κοινοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4141/2013 στις 24/12/2013.

Στην συνέχεια στις 26/10/2016 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η υπ. αρ. «.....»/2016 πρόσκληση περί υποβολής ή μη ανέκκλητου αιτήματος για την υπαγωγή στον έλεγχο των κληρονομητέων στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2003 και της ΠΟΛ 1127/2003 κατόπιν του διατακτικού της απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 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**. Στην κρινόμενη υπόθεση η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2012 και η αρμόδια Δ.Ο.Υ ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν 4098/2012, Ν 4141/2013 , Ν 4337/2015 και Ν 4446/2016 ορθώς εξέδωσε την κρινόμενη πράξη καθότι η απόφαση του ΣΤΕ 1738/2017 εκδόθηκε την 27/6/2017

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια)...

«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.

Επειδή, ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. «.....»/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. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την με αριθ. «.....»/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 από 25/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» χήρα «.....», ΑΦΜ «.....», κατά της υπ' αριθ. «.....»/24-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομίας έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ .

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αρ. «.....»/2017

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .