



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

07/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3755

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2016 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΠΑΤΡΩΝ, οδός , κατά της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών της οποίας ζητείται η επανεξέταση, η ακύρωση, ή άλλως η τροποποίηση αυτής, καθώς και την από 30/05/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος κληρονομιάς ποσού 103.800,28 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 124.560,34 €, ήτοι συνολικού ποσού 228.360,62 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθμ./2013 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, στην υπόθεση κληρονομιάς του κληρονομούμενου του, ΑΦΜ, που απεβίωσε την 18/12/2002 και κατέλειπε κληρονόμους τους: α) του (προσφεύγοντα) και β) του (σύζυγο), σύμφωνα με την από/1998 ιδιόγραφη διαθήκη του που δημοσιεύτηκε με το υπ' αριθμ...../2003 πρακτικό δημοσίευσης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Πατρών. Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν τις υπ' αριθμ. .../03, .../03, .../04 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ανακριβείς και προσδιόρισε την συνολική αξία των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων (μερίδα) του προσφεύγοντος στο ποσό των 991.632,18 € αντί της δηλωθείσας αξίας ποσού 570.328,29 €, καθόσον:

- η αξία των 25.800 κληρονομιών ονομαστικών μετοχών της εταιρείας, που κατείχε ο θανών, προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003 στο ποσό των 647.838,00 € αντί της δηλωθείσας αξίας ποσού 257.127,00 € και

- για το χρηματικό ποσό ύψους 37.266,26 €, που προήλθε από την πώληση ακινήτων τα οποία μεταβιβάστηκαν την τελευταία, προ του θανάτου του κληρονομούμενου, πενταετία, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι χρησιμοποιήθηκε από τον κληρονομούμενο και κατά συνέπεια σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν 2961/2001 αποτελεί κληρονομιαίο περιουσιακό στοιχείο του προσφεύγοντος κατά ποσοστό 75% αυτού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την επανεξέταση, την ακύρωση, ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και τον περιορισμό του φόρου και της προσαύξησης στο ελάχιστο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Ο κληρονομούμενος απεβίωσε στις 18/12/2002, ήτοι πριν τεθεί σε ισχύ η νέα παράγραφος 4 του άρθρου 12 Ν 2961/2001, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν 3091/2002.

Η επίκληση από τη φορολογική αρχή της διαδικασίας της ΠΟΛ. 1127/2013 η οποία τροποποίησε την ΠΟΛ. 1055/2003 δεν αναιρεί την νομική κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 12 του Ν 3091/2002.

Μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στον υπολογισμό της αξίας των κληρονομιαιών μετοχών της εταιρείας βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1055/2003, αφού ο χρόνος του θανάτου του κληρονομούμενου (18/12/2002) ήταν προγενέστερος της θέσεως σε ισχύ της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν 3091/2002 (ισχύς από 24/12/2002). Ως εκ τούτου μη νόμιμος και ακυρωτέος τυγχάνει ο προσδιορισμός φόρου κληρονομίας σε ποσό διαφορετικό του δηλωθέντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ως άνω ΠΟΛ..

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002), ορίζεται ότι:

1. Στο άρθρο 12 του Ν. 2961/2001 προστίθεται παράγραφος 4, που έχει ως ακολούθως:

"4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και 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 με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 της ενότητας ΙΙ. της ΠΟΛ. 1055/2003, ορίζεται ότι:

ΙΙ. 1. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομικών, δωρεών και γονικών παροχών:

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24 η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα,

β) στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση θα υποβληθεί από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας και μεταγενέστερα, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και

γ) οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας.

Στις υποθέσεις αυτές, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, πριν την διενέργεια του ελέγχου, καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο σε φόρο να υποβάλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή του, για την υπαγωγή του ή μη στην παρούσα ρύθμιση.

2. Οι υπόχρεοι σε φόρο, οι οποίοι υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μετά την 24 η Δεκεμβρίου 2002, χωρίς την αναγραφή στην οικεία δήλωση της φορολογητέας αξίας, που προκύπτει με βάση την παρούσα, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματική δήλωση και να αποδεχθούν την αξία αυτή μέσα σε χρονικό διάστημα έξη μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας, χωρίς την επιβολή προσθέτων φόρων ή προστίμων. Στην περίπτωση αυτή γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου και βεβαιώνεται ο επιπλέον φόρος ο δε τυχόν μεγαλύτερος φόρος εκπίπτει.

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 της ενότητας II. της ΠΟΛ. 1055/2003, προστέθηκε ως άνω με την ΠΟΛ. 1127/25-11-2003 (δημοσ. ΥΑ 1106181/704/Α΄ 0013/25-11-2003 ΦΕΚ 1827 Β΄/8-12-2003), η οποία ισχύει σε υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1069/2010 “Προσδιορισμός αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κ.λπ. με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1055/2003”, ορίζεται ότι:

Με αφορμή ερωτήματα που μας έχουν τεθεί σχετικά με το αν εφαρμόζεται η υπ΄ αριθ. 1031583/253/ΠΟΛ.1055/Α΄0013/1-4-2003 (ΦΕΚ 477Β΄/21-04-2003) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σε εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών ή γονικών παροχών με χρόνο φορολογίας πριν από την έκδοση της ανωτέρω απόφασης, σας ενημερώνουμε σχετικά:

Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α΄/24-12-2002) δόθηκε η εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, να καθορίζει, με απόφασή του, τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας (α) των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών και (β) ολόκληρης της επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η πιο πάνω ΠΟΛ. 1055/2003, με την οποία καθιερώθηκε πλέον και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών.

Στην Απόφαση ΠΟΛ. 1055/2003 στην ενότητα II της παραγράφου 1 αναγράφεται το πεδίο εφαρμογής της και συγκεκριμένα ορίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται (i) στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 3091/2002 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) και μεταγενέστερα, (ii) σε όλες τις υποθέσεις στις οποίες η οικεία δήλωση υποβάλλεται μετά τις 21 - 04 - 2003 (ημερομηνία δημοσίευσης της ΠΟΛ. 1055 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης και (iii) σε όλες τις παλαιές υποθέσεις οι οποίες εκκρεμούσαν προς έλεγχο και δεν είχε εκδοθεί η πράξη επιβολής φόρου μέχρι τις 21-4-2003. Η υπαγωγή και των παλαιών υποθέσεων στην απόφαση αυτή έγινε αφενός για διευκόλυνση των υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και

αφετέρου για λόγους δίκαιης μεταχείρισης των φορολογουμένων, καθόσον καθίσταται εκ των προτέρων ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογικής επιβάρυνσής τους και εδραιώνεται το αίσθημα εμπιστοσύνης των πολιτών προς τις φορολογικές αρχές, χωρίς να γίνεται διάκριση παλαιών και νέων υποθέσεων.

Εν συνεχεία με την υπ' αριθ. 1106181/704/ΠΟΛ. 1127/Α'0013/25-11-2003 (ΦΕΚ/1827Β'/18-12-2003) απόφαση προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στο τέλος της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 της ενότητας ΙΙ της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1055/2003 στο οποίο ορίζεται ότι στις υποθέσεις οι οποίες κατά την 21-4-2003 εκκρεμούν προς έλεγχο και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, πριν τη διενέργεια ελέγχου, καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο σε φόρο να υποβάλλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή του, για την υπαγωγή του ή μη στη ρύθμιση της ΠΟΛ. 1055. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο, που έχει εκκρεμή υπόθεση, να αποφασίζει με ρητή δήλωσή του, αν θέλει να υπαχθεί στις ρυθμίσεις της ανωτέρω απόφασης ή στα ισχύοντα κατά το χρόνο φορολογίας του, δεδομένου ότι κατά το χρόνο φορολογίας δεν είχε εκδοθεί η προαναφερόμενη απόφαση (ΠΟΛ. 1055/2003).

Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των 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 μεταβάλει οίκοθεν την έναρξη ισχύος αυτής και να υπαγάγει τον έλεγχο παλαιών υποθέσεων σε τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο σε αυτή.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 30/05/2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, ο έλεγχος την 17-09-2015 με το υπ' αριθμ. πρωτ./2015 έγγραφο, κάλεσε τον προσφεύγοντα να υποβάλει ανέκκλητο αίτημα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1127/2003 και της ΠΟΛ. 1069/2010, (δεδομένου ότι ο χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, ήτοι η 18/12/2002, η δε υπόθεση ήταν εκκρεμής κατά την ημερομηνία έκδοσης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1055/2003), το οποίο ωστόσο δεν υποβλήθηκε.

Κατά συνέπεια ορθώς εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1055/2003, οι δε σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/05/2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου .../29-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Διαφορά φόρου	103.800,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	124.560,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	228.360,62 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).