



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 22-07-2016

Αριθμός απόφασης: 2684

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ....., κατά της υπ'αρ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρονολογία φορολογίας 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρονολογία φορολογίας 2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου 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 τη με αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρονολογία φορολογίας 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού €, πλέον € πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης, σύνολο € .

Η ως άνω διαφορά προέκυψε κατόπιν του πορίσματος της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωσή της προσβαλλόμενης πράξης , ισχυριζόμενη τα εξής:

- Ο γενόμενος από τη φορολογική αρχή χαρακτηρισμός της παραίτησης των συνεπικαρπωτών από το δικαίωμα τους υπέρ των ψιλών κυρίων μετόχων ως «δωρεάς εν ζωή», με προφανή σκοπό την παράκαμψη των ορισμών της ΠΟΛ.1249/2001 εγκυκλίου της Διοίκησης, είναι καταχρηστικός, αυθαίρετος δεδομένου ότι σε ουδέν αποδεικτικό στοιχείο στηρίζεται.
- Η παραίτηση των συνεπικαρπωτών από το δικαίωμά τους , η οποία είχε ως αποτέλεσμα τη συνένωση της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητά μου, δε συνιστά φορολογητέα πράξη κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 , σύμφωνα με τις σαφείς υποδείξεις των υπ' αρ. ΠΟΛ.1249/2001 και ΠΟΛ.1136/2002 εγκυκλίων της Διοίκησης , καθόσον δεν επήλθε μεταβίβαση της κυριότητας των τίτλων των μετοχών. Και τούτο, ανεξάρτητα από το εάν η παραίτηση έγινε από επαχθή ή χαριστική αιτία, καθόσον οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος περί αυτοτελούς φορολόγησης της μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων Α.Ε. κατισχύουν ως ειδικές των λοιπών φορολογικών διατάξεων.
- Στην αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 13 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με συντελεστή 5% εξακολούθησε να υπόκειται μόνον η μεταβίβαση της κυριότητας (είτε με επαχθή είτε με χαριστική αιτία) και ΟΧΙ Η ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΚΑΡΠΙΑΣ και ανεξάρτητα από τον τρόπο αυτής.»

- Η φορολογική αρχή αόριστα και αβάσιμα εκλαμβάνει ως χρόνο φορολογίας την 28-06-2005 αντί την 08-11-1994, ήτοι του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε ο διαχωρισμός του δικαιώματος της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα των μετοχών της εταιρείας και κατά τον οποίο η μεταβίβαση των μετοχών μη εισηγμένης Α.Ε. ετύγχανε άτυπη και αφορολόγητη.
- Η φορολογική αρχή επικαλούμενη τις ήδη τροποποιηθείσες (βάσει των νεώτερων τούτων διατάξεις του άρθρου 23 πα.7 του Ν.1828/1989) και ήδη κωδικοποιηθείσες στο Ν.2961/2001 διατάξεις του άρθρου 61 του Ν.1041/1980, παράνομα και καταχρηστικά προσδιόρισε την φορολογητέα αξία, με βάση τη δική μου ηλικία κατά τον χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητά μου (2005) και όχι με βάση την ηλικία των επικαρπωτών.
- Είχε αποκτήσει από επαχθείς αιτίες και είχε φορολογηθεί για την απόκτηση της κυριότητας του συνόλου των μετοχών (και όχι μόνο των μετοχών). Συνακόλουθα, παράνομα και καταχρηστικά προσδιορίστηκε και υπήχθη σε φορολογία η αξία της πλήρους κυριότητας μετοχών.
- Αβάσιμο είναι και το συμπέρασμα του ελέγχου ότι «Η '.... που κατέχει συνολικά το 33,33% των μετοχών της εταιρείας και με το ιδιωτικό συμφωνητικό της συνενώθηκε η επικαρπία μετοχών του με την ψιλή κυριότητα , για τις ... μετοχές θα φορολογηθεί για την επικαρπία και για τις μετοχές θα φορολογηθεί για την πλήρη κυριότητα»
- Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τυγχάνει αναρμόδια τόσο για την εκτίμηση και τον προσδιορισμό της κατά την 28-06-2005 καθαρής θέσης της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία και της συνακόλουθης αξίας των μετοχών αυτής, όσο και για τη φορολόγηση τυχόν μεταβίβασης τέτοιων μετοχών, περί των οποίων δέσμια και αποκλειστική αρμοδιότητα έχει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
- Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μετοχών με βάση του ορισμούς της ΠΟΛ.1055/2003 τυγχάνει πλημμελής.
- Να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 7β' του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ 129^Α/17.10.2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1α και 2ε του άρθρου 3 του Ν.2961/2001** ορίζεται ότι: «*«Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο 1 Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς... 2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: ...ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του Ν.2961/2001** ορίζεται ότι: «*Άρθρο 7. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται :....ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή*

κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001** ορίζεται ότι: «Άρθρο 9. Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας 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 τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001** ορίζεται ότι: «Άρθρο 12. Αξία μετοχών, ομολογιών κλπ ...3.Για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 του Ν.2459/1997** ορίζεται ότι: «..... Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας. Σε μεταβίβαση για αόριστο χρόνο με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας σε άλλο πρόσωπο εκτός του ψιλού κυρίου, η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με βάση την ηλικία του επικαρπωτή».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1055/2003** καθορίζεται με αντικειμενικό τρόπο ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή, από την από ... έκθεση ελέγχου φορολογίας δωρεάς διαπιστώθηκαν τα εξής:

Στις δυνάμει Ιδιωτικού Συμφωνητικού ανταλλαγής μετοχών οι και παρακράτησαν την επικαρπία μετοχών της εταιρείας από κοινού, ενώ η προσφεύγουσα , ο ... και η μοιράστηκαν από κοινού την ψιλή κυριότητα αυτών, ήτοι ο καθένας τους απέκτησε την ψιλή κυριότητα μετοχών. Επιπλέον, δυνάμει του ανωτέρω Ιδιωτικού Συμφωνητικού οι, ... και απέκτησαν την πλήρη κυριότητα μετοχών έκαστος. Το συμφωνητικό αυτό δεν υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ και δεν επεβλήθη οποιοσδήποτε φόρος μεταβίβασης.

Στη Γενική Συνέλευση της αποφασίσθηκε η μετατροπή των ανωνύμων μετοχών σε ονομαστικές σε εφαρμογή του Ν. 2214/1994.

Στη συνέχεια, με το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό πώλησης και μεταβίβασης μετοχών η, μεταβίβασε προς τον αδερφό της ..., με τη συναίνεση των γονιών τους , την ψιλή κυριότητα μετοχών και την πλήρη κυριότητα ονομαστικών μετοχών της Για τη μεταβίβαση αυτή

υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε.Ε Αθηνών η υπ' αρ. δήλωση φόρου μεταβίβασης μετοχών και πληρώθηκε ο φόρος που προέκυψε.

Με το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ των ... και ... αφενός, και της προσφεύγουσας και του ... αφετέρου, έγινε παραίτηση του δικαιώματος της επικαρπίας των ... μετοχών που κατείχαν οι πρώτοι έναντι των δευτέρων κατά την αναλογία συμμετοχής αυτών (της προσφεύγουσας και του) στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, ήτοι 66,67% και 33,33% αντίστοιχα. Στο Ιδιωτικό αυτό συμφωνητικό αναφερόταν ότι σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1100563/10789/Β0012ΠΟΛ 1249/31-10-2001 δεν οφείλεται φόρος για την ως άνω μεταβίβαση της επικαρπίας, καθ' όσον δε συνιστάται πώληση μετοχών κατά την έννοια των άρθρων 513 & 1142 ΑΚ. Για την ανωτέρω μεταβίβαση δεν υπεβλήθη δήλωση παραίτησης της επικαρπίας στη Δ.Ο.Υ και δεν καταβλήθηκαν οι οφειλόμενοι φόροι κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2961/2001.

Επειδή, με δεδομένο ότι πουθενά στο ιδιωτικό συμφωνητικό παραίτησης από το δικαίωμα της επικαρπίας των ... και έναντι των τέκνων τους, δεν προκύπτει ότι συμφωνήθηκε αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση αυτή, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω μεταβίβαση αποτελεί δωρεά εν ζωή και εν προκειμένω γονική παροχή αφού αυτή είναι η μόνη περίπτωση χαρακτηριστικής δικαιοπραξίας εν ζωή και ως εκ τούτου ορθώς θεωρήθηκε η υπό κρίση υπόθεση ως δωρεά εν ζωή μετοχών.

Επειδή, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 είναι, ο χρόνος συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα και εν προκειμένω η 28^η-06-2005, ήτοι ο χρόνος όπου έγινε παραίτηση του δικαιώματος της επικαρπίας των μετοχών.

Επειδή, το χρονικό αυτό σημείο 28-6-2005, εφόσον δεν έχει υποβληθεί σε φόρο η ψιλή κυριότητα αυτοτελώς νωρίτερα, φορολογείται η πλήρης κυριότητα, αφού κατά το χρόνο μεταβίβασης της επικαρπίας στον ψιλό κύριο, αποσβήνονται και τα δύο εμπράγματα δικαιώματα -επικαρπία και ψιλή κυριότητα- με παράλληλη συνένωσή τους σε πλήρη κυριότητα. Ήτοι, κατά το χρονικό εκείνο σημείο 28-6-2005, η επικαρπία έχει αποσβεσθεί ενώ το μόνο εμπράγματο δικαίωμα που υφίσταται πλέον είναι η πλήρης κυριότητα, η οποία και πρέπει να φορολογηθεί στο σύνολό της πλέον, αφού δε φορολογήθηκε κατά το μέρος της ψιλής κυριότητας νωρίτερα.

Επειδή, εν προκειμένω ορθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η 28-6-2005, ημερομηνία συνένωσης της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, το άρθρο 13 παρ. 2 του ν. 2238/94 και η ΠΟΛ 1249/ 2001 δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση, αφού τόσο το ανωτέρω άρθρο, όσο και η εγκύκλιος που εκδόθηκε για την εφαρμογή του, αφορούν ρητώς και μόνο, τις περιπτώσεις πώλησης μετοχών.

Επειδή, κατά τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, όπως αυτοί εκτίθενται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και όπως αυτοί τέθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου με το από υπόμνημά της και οι οποίοι ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο χωρίς ωστόσο να γίνουν

αποδεκτοί, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ... έκθεση ελέγχου έκθεση ελέγχου φορολογίας δωρεάς επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της του ... με Α.Φ.Μ.

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

Διαφορά φόρου	 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολή δήλωσης (120%)	 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 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).