



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 659/17-06-16

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. υπ' αρ. **οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (γονικής παροχής)** της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

4. Την υπ' αρ. υπ' αρ. **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (γονικής παροχής)** της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Δωρεάς (Γονικής Παροχής) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ύψους 41.945,13 € πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας ύψους 50.945,13 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 92.279,29 €** για τη **φορολογική περίοδο 2002**, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου (αρ. εντολής) και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης, αρ. φακέλου) των μεταβιβαζόμενων από χαριστική αιτία εταιρικών μεριδίων. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης με τον υπ' αρ. χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.).

Ο έλεγχος προσδιόρισε την φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, βάσει της ΠΟΛ 1055/2003, η οποία εκδόθηκε κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης που δόθηκε με το άρθρο 12 του Ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12§1 του Ν. 3091/2002.

- Αιτία του ελέγχου ήταν η με αρ. υποβληθείσα στην Δ.Ο.Υ. Νεάπολης δήλωση φόρου δωρεάς-γονικής παροχής εταιρικών μεριδίων, η οποία επιλέχθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης (αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου), βάσει των κριτηρίων που ορίσθηκαν από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1265/16-12-2013.

Με το υπ' αρ. **συμβόλαιο γονικής παροχής της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης** ο μεταβίβασε από χαριστική αιτία (γονική παροχή) στην θυγατέρα του – Α.Φ.Μ., εκ των μεριδίων που κατείχε της εταιρίας με την επωνυμία

«.....» - Α.Φ.Μ. - με έδρα στο και αντικείμενο εργασιών την χονδρική πώληση τροφίμων- ποτών και ειδών super market.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί, η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Δωρεάς (Γονικής Παροχής) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει στην παραγραφή.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, καθώς εκδόθηκε βάσει της επίσης άκυρης εντολής ελέγχου με αρ., η οποία υποκείμενο ελέγχου καθιστούσε τον πατέρα της προσφεύγουσας – δωρητή των εταιρικών μεριδίων –
3. Ο υπολογισμός του επιβληθέντος φόρου είναι εσφαλμένος, καθώς δεν αφαιρέθηκε η αξία κτήσης των μεταβιβασθέντων εταιρικών μεριδίων.
4. Ο έλεγχος είναι άκυρος, καθώς διενεργήθηκε βάσει της ΠΟΛ 1055/1-4-2003, οι διατάξεις της οποίας δεν δύναται να εφαρμοστούν σε εκκρεμείς υποθέσεις γονικών παροχών, χωρίς να έχει προηγηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πρόσκληση (με απόδειξη) του υπόχρεου σε φόρο για υποβολή ανέκκλητου αιτήματος, προκειμένου αυτός να δηλώσει αν επιθυμεί ή όχι να ενταχθεί στην ρύθμιση της ανωτέρω ΠΟΛ.
5. Παραβιάσθηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

- **Επειδή**, το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών) ορίζει ότι : «Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα...».

Περαιτέρω, στο άρθρο 35 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται...», ενώ στο άρθρο 38 παρ.1 αναφέρεται ρητώς ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο...».

- **Επειδή**, το άρθρο 39 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής».
- **Επειδή**, στο άρθρο 12 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζονται τα εξής: «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) 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. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους.....».

- **Επειδή**, η προαναφερθείσα παράγραφος 4 του άρθρου 12, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24-12-2002), σύμφωνα με την περίπτωση ι' του άρθρου 30 του ίδιου νόμου.
- **Επειδή**, στην ΠΟΛ 1055/2003, με την οποία καθορίστηκε ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας της επιχείρησης κατά την μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής (Κεφάλαιο ΙΙ, παράγραφος 1 - περίπτωση γ') , ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών: α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η 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.**
- **Επειδή**, με την ΠΟΛ 1069/2010 δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τον τρόπο χειρισμού των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών ή γονικών παροχών με χρόνο φορολογίας πριν από την έκδοση της ανωτέρω απόφασης (1055/2003). Συγκεκριμένα αναφέρονται τα ακόλουθα : «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.1055/1.4.2003, με την οποία καθιερώθηκε πλέον και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών. Στην Απόφαση ΠΟΛ.1055/1.4.2003 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.1055/1.4.2003 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.1127/25.11.2003 (ΦΕΚ/1827Β'/18-12-2003) απόφαση προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στο τέλος της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 της ενότητας II της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/1.4.2003 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.1055/1.4.2003. **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.1055/1.4.2003).** Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των 10 ημερών και δεν εκδηλωθεί η επιθυμία του φορολογούμενου, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/1.4.2003, 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, εν προκειμένω η ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου γονικής παροχής, ήτοι η, ημερομηνία προγενέστερη της Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή όφειλε σύμφωνα με τα προαναφερθέντα να καλέσει με απόδειξη την προσφεύγουσα να υποβάλλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα στην προθεσμία των δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή της, για την υπαγωγή της ή μη στη ρύθμιση της ΠΟΛ.1055/1.4.2003.

- **Επειδή**, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου ουδέποτε απέστειλε σχετική πρόσκληση στην προσφεύγουσα, προκειμένου να της δώσει την δυνατότητα να αποφασίσει με ρητή δήλωσή της, αν θέλει να υπαχθεί στις ρυθμίσεις της ανωτέρω απόφασης. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της περί ακυρότητας του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της ΠΟΛ 1055/13, λόγω μη επίδοσης της προβλεπόμενης πρόσκλησης **κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός**.

Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **να ακυρωθεί**.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων αυτής και την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε η φορολογική αρχή να προβεί στην έκδοση νέας πράξης, απαλλαγμένη από τις ως άνω πλημμέλειες.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).