



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 619/10-06-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο.... κ. του με Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σε βάρος τ... προσφεύγο....., για το ημερολογιακό έτος 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001).

4. Την με αριθμό /..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001)** που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σε βάρος τ... προσφεύγο....., για το ημερολογιακό έτος 2001.

5. Την από Εισηγήση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισηγήση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ.... προσφεύγο..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/..... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο.... κύριος φόρος 22.088,61 € (7.526.694 δρχ.) και πρόσθετος φόρος (max 120%) 26.506,33 € (9.032.032 δρχ.) λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα Δήλωση Γονικής Παροχής, δηλαδή **συνολικό ποσό 48.594,94 € (16.558.726 δρχ.)**, επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε **διαφορά μεταξύ της δηλωθείσας φορολογητέας αξίας των 880,41 € (300.000 δρχ.) και της προκύψασας από τον έλεγχο φορολογητέας αξίας των 209.130,72 € (71.261.296 δρχ.)**. Η προσαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου – Προσδιορισμός Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων Γονικής Παροχής» της Δ.Ο.Υ. για τ...v προσφεύγο.... .

Ιστορικό της Υπόθεσης

Με την με αριθμό/..... Δήλωση Γονικής Παροχής που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., ... γονέας κ. του με Α.Φ.Μ.: μεταβίβασε στο τέκνο κ. του (ήδη προσφεύγο.....) εταιρικό μερίδιο ποσοστού 30% της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με δηλωθείσα φορολογητέα αξία 300.000 δρχ. (880,41 €), από την οποία δεν προέκυψε κύριος φόρος για καταβολή (Ν.2948/2001, Α' κατηγορία).

Στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου, η Δ.Ο.Υ. επέδωσε νόμιμα την στ...v προσφεύγο.... την με αριθ. πρωτ./..... Πρόσκληση, προκειμένου να υποβάλει, εάν το επιθυμούσε, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την επίδοση, ανέκκλητο αίτημα υπαγωγής στις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1055/01-04-2003 του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της προαναφερθείσας γονικής παροχής. Μετά την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας των δέκα (10) ημερών, η επίδικη υπόθεση υπήχθη σε έλεγχο και, λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. η με αριθμό/...../..... εντολή ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις της προαναφερθείσας απόφασης ΠΟΛ.1055/01-04-2003, όπως συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ.1127/25-11-2003 του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η φορολογητέα αξία του εν λόγω μεταβιβασθέντος εταιρικού μεριδίου προσδιορίστηκε στα 209.130,72 € (71.261.296 δρχ.) και, εξ αυτής, προέκυψε κύριος φόρος 22.088,61 € (7.526.694 δρχ.) και πρόσθετος φόρος (max. 120%) 26.506,33 € (9.032.032 δρχ.) λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα Δήλωση Γονικής Παροχής, δηλαδή συνολικό ποσό 48.594,94 € (16.558.726 δρχ.).

Ακολούθως, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθμό/..... Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση (άρθ. 28 του Ν.4174/13 (ΚΦΔ) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 της

31/12/2013) και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ο με αριθμό/..... Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Γονικής Παροχής, στα οποία παρατέθηκαν αναλυτικά τα προαναφερθέντα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση και ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Γονικής Παροχής κοινοποιήθηκαν νόμιμα στ...v προσφεύγο..... με το με αριθ. πρωτ./..... έγγραφο, το οποίο αποστάλθηκε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας τ... προσφεύγο....., κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί κοινοποίησης Πράξεων. ... προσφεύγ.... δεν ανταποκρίθηκε, εντός της νόμιμης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση, στη σχετική Κλήση προς Ακρόαση και δεν διατύπωσε έγγραφες αντιρρήσεις επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Στη συνέχεια, συντάχθηκε από τον έλεγχο η από «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου – Προσδιορισμός Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων Γονικής Παροχής» για τ...v προσφεύγο..... και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001) σε βάρος τ... προσφεύγο....., στις οποίες αποτυπώνονται λεπτομερώς και αναλυτικά τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου. Η Έκθεση Ελέγχου και η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής κοινοποιήθηκαν νόμιμα στ...v προσφεύγο..... με το με αριθ. πρωτ./..... έγγραφο, το οποίο αποστάλθηκε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας τ... προσφεύγο....., κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί κοινοποίησης Πράξεων.

... προσφεύγ.... κ. του με Α.Φ.Μ.: ζητά να γίνει δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανής Προσφυγή τ... και να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α.

Μη σύννομη και εσφαλμένη χρήση της Απόφασης ΠΟΛ.1055/01-04-2003 του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθόσον αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 78 παράγραφοι 1, 2 και 4 του Συντάγματος.

β.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο....., περί μη σύννομης και εσφαλμένης χρήσης της Απόφασης ΠΟΛ.1055/01-04-2003, καθόσον αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 78 παράγραφοι 1, 2 και 4 του Συντάγματος:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται 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 εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος, το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.

3.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από την φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής

εξουσιοδότησης.....».
Ακολούθως, με τις διατάξεις του **άρθρου 43 παράγραφος 2 του Συντάγματος** ορίζεται ότι
«Ύστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όρια της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται, προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».
Κατά την έννοια της διατάξεως, «ειδικότερα θέματα», για την ρύθμιση των οποίων επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση σε άλλα, πλην του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, αποτελούν μερικότερες περιπτώσεις θεμάτων που ρυθμίζονται ήδη, σε γενικό έστω, αλλά πάντως ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (ΣτΕ 737/2011 Ολομ., 2815/2004 Ολομ. κ.ά.).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του Ν.2961/2001** «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών», όπως συμπληρώθηκε από το Ν.3091/2002 με την προσθήκη της παραγράφου 4, ορίζεται ότι
«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.».

Επειδή κατ' επίκληση της εξουσιοδοτικής αυτής διατάξεως, εξεδόθη η 1031583/253/Α0013/01-04-2003/ΠΟΛ.1055/01-04-2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, καθώς και ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε αυτήν, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που επιδρούν στον υπολογισμό αυτόν.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. **1068130/449/0013/18-07-2003** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/01-04-2003/ΠΟΛ.1055/01-04-2003» ορίζεται ότι
«Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 δόθηκε η εξουσιοδότηση στον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφαση του τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, καθώς και ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε αυτήν, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που επιδρούν στον υπολογισμό αυτόν. Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η με αριθμό 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ.1055/01-04-2003 (ΦΕΚ477Β'21-04-2003) απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία, πλέον, καθιερώνεται και στην φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (όπως ίσχυε και στην φορολογία εισοδήματος κατά την μεταβίβαση με αντάλλαγμα των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων) νέος αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών.».

Επειδή, με την ενότητα II παράγραφος 1 της με αριθ. πρωτ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1055/01-04-2003 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής», όπως συμπληρώθηκε από την με αριθ. πρωτ. 1106181/704/Α0013/ΠΟΛ1127/25-11-03 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι
«Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

α)
β)
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 τη 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.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κ.λπ. με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/2003» ορίζεται ότι «..... Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των δέκα (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 αυτήν.».

Επειδή, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 1 του Ν.3091/2002 δεν αντιβαίνουν στις διατάξεις του άρθρου 78 παράγραφος 4 του Συντάγματος, διότι προβλέπεται με αυτές η βάση υπολογισμού του φόρου επί μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, μεριδίων 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 επιχείρησης, καθορίζονται δε με τον τρόπο αυτό, έστω και ενδεικτικώς, ορισμένα κριτήρια (αποτελέσματα ισολογισμών τελευταίων ετών, απόδοση ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης) για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής. Περαιτέρω, εφόσον στον ίδιο τον νόμο καθορίζεται το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής, εγκύρως, κατά τις διατάξεις του άρθρου 43 παράγραφος 2 του Συντάγματος, παρέχεται με το άρθρο 12 παράγραφος 1 του Ν.3091/2002 η εξουσιοδότηση προς περαιτέρω ειδικότερη ρύθμιση των θεμάτων αυτών με υπουργική απόφαση.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την **αρχή της νομιμότητας**, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παράγραφος 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παράγραφος 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- ▶ Όπως προκύπτει από την από οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και, συγκεκριμένα, από το κεφάλαιο «Διαπιστώσεις Ελέγχου» για τον προσδιορισμό της αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού εταιρικού μεριδίου εφαρμόστηκε η απόφαση ΠΟΛ.1055/2003, ως αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου αιτία δωρεάς μεριδίου. Η ανωτέρω Υπουργική απόφαση ορίζει ρητώς και με σαφήνεια τον τρόπο προσδιορισμού, δια της χρήσης συγκεκριμένου εντύπου, της εν λόγω αξίας, ήτοι τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, τις διαχειριστικές περιόδους και τους συντελεστές που λαμβάνονται υπόψη. Για τον λόγο αυτόν, η προσδιοριζόμενη, βάσει της ανωτέρω απόφασης, αξία λογίζεται ως αντικειμενική αξία.
- ▶ Τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης αντλήθηκαν από τις υποβληθείσες οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 1997 – 2001 (διαχειριστικές περίοδοι 1996 – 2000).
- ▶ Ο τρόπος υπολογισμού της αξίας μεταβιβαζόμενων εταιρικών μεριδίων ρυθμίζεται ήδη σε γενικό πλαίσιο στο ίδιο το κείμενο του ως άνω τυπικού νόμου, ενώ με την απόφαση ΠΟΛ.1055/2003 ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα για τον προσδιορισμό της αξίας.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, **ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο.... περί μη σύννομης και εσφαλμένης χρήσης της Απόφασης ΠΟΛ.1055/01-04-2003, διότι αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 78 παράγραφοι 1, 2 και 4 του Συντάγματος, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο....., περί παραγραφής του επίδικου ημερολογιακού έτους 2001:

Ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο.... περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου **πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:**

Επειδή:

• Με τις διατάξεις του **άρθρου 102 παράγραφος 1 του Ν.2961/2001** ορίζεται ότι
«1. 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,

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

• **Με τις παρακάτω νομοθετικές διατάξεις παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του Δημοσίου ως εξής:**

— Με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παράγραφος 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται έως την 31/12/2012.

— Με τις διατάξεις του **άρθρου 2 του Ν.4098/2012**, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγει την 31/12/2012, παρατείνεται έως την 31/12/2013.

— Με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του Ν.4203/2013**, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν την 31/12/2013, παρατείνεται κατά δύο (2) έτη από την λήξη της, ήτοι έως την 31/12/2015, για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου έως την 31/12/2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη Αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή από τρίτες χώρες, στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών Αρχών, η αποστολή στοιχείων και

β) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν έως την 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική Αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παράγραφος 11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά την θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι **ο χρόνος παραγραφής**, για την υπό κρίση υπόθεση, **δεν είχε εκπνεύσει κατά την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι, αφενός, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και, αφετέρου, για τα περί παραγραφής φόρου**

δωρεών ισχύει η δεκαετία, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό τ... προσφεύγο.... ότι το επίδικο έτος είχε υποπέσει σε παραγραφή και, εξ αυτού του λόγου, ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.2892/2001 καθορίζεται η ακόλουθη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία δωρεάς κτηθέντων περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/δωρεοδόχους της Α' κατηγορίας (τα ποσά σε δραχμές):

Κλιμάκια	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
6.500.000	0	0	6.500.000	0
11.500.000	5	575.000	18.000.000	575.000
54.000.000	15	8.100.000	72.000.000	8.675.000
Υπερβάλλον	25			

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο.»
2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογητέα αξία (υπεραξία) της επίμαχης ετερόρρυθμης εταιρείας και, ακολούθως, του μεταβιβαζόμενου στ...ν προσφεύγο.... λόγω δωρεάς εταιρικού μεριδίου, προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης Π.Ο.Λ.1055/2003, σε συνδυασμό με το με αριθ. πρωτ. 1068130/449/0013/18-07-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και της Α.Υ.Ο. 1119720/1980/Α0012/Π.Ο.Λ.1074/20-03-2001 περί «Καθορισμού εμπορικής αμοιβής για τον προσδιορισμό της υπεραξίας». Ο δε φόρος υπολογίστηκε βάσει της προβλεπόμενης από τον Ν.2892/2001 φορολογικής κλίμακας για την Α' κατηγορία βαθμού συγγενείας, στην οποία εμπίπτουν τα τέκνα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο.... κ. του με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο.... – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα Απόφαση:

Η με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής (Ν.2961/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος τ... προσφεύγο...., για το ημερολογιακό έτος 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001), ως ακολούθως:

Περιγραφή αντικειμένων φορολογίας	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Φορολογητέα αξία γονικής παροχής εταιρικών μεριδίων ετερ. εταιρείας	300.000 δρχ.	71.261.296 δρχ.
Προγενέστερες γονικές παροχές	—	—
Συνολική φορολογητέα αξία	300.000 δρχ.	71.261.296 δρχ.

Προσδιορισμός του φόρου της γονικής παροχής

Φόρος που αναλογεί	22.088,61 € (7.526.694 δρχ.)
Φόρος που βεβαιώθηκε	—
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	22.088,61 € (7.526.694 δρχ.)
Πρόσθετος φόρος επί της διαφοράς (max 120%), λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα Δήλωση	26.506,33 € (9.032.032 δρχ.)
Συνολικό ποσό φόρου για καταβολή	48.594,94 € (16.558.726 δρχ.)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο.... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Σημείωση:

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).