



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **18-05-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **493**

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του - **Α.Φ.Μ.** κατά της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου (Προσδιορισμού αξίας εταιρικού μεριδίου λόγω δωρεάς) της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της του με **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-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εκ 7.014,83 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 8.417,80 €, προσαύξησης υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών (Τ.Σ.Ν.) εκ 177,68 €, προσαύξησης υπέρ Ταμείου Συμβολαιογράφων εκ 263,65 €, δη σύνολο εκ 15.873,96 € για τη φορολογική περίοδο 2002,

λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (**αρ. δήλωσης/2002, αρ. φακέλου Z-...../2002**) του μεταβιβαζόμενου από χαριστική αιτία ποσοστού 7,5/20 εξ αδιαιρέτου εταιρικού μεριδίου (20%) ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β./2015).

Με το υπ' αρ.-2002 συμβόλαιο μεταβίβασης ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρία λόγω δωρεάς εν ζωή της συμβολαιογράφου του η του - Α.Φ.Μ. μεταβίβασε από χαριστική αιτία (δωρεά) στους α) του - Α.Φ.Μ. β) του - Α.Φ.Μ. και γ) του - Α.Φ.Μ. το ποσοστό συμμετοχής της εκ 20% εξ αδιαιρέτου (δη από ποσοστό 7,5% στις δύο πρώτες εκ των ανωτέρω δωρεοδόχων και ποσοστό 5% στην τρίτη εξ αυτών) στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., με διακριτικό τίτλο «.....», με έδρα επί της οδού, στη

Για τη μεταβίβαση του ανωτέρω ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρία λόγω δωρεάς υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις-2002 η υπ' αρ./2002 δήλωση φόρου δωρεάς με αριθμό φακέλου Z –/2002, με δηλωθείσα αξία 715,58 €, δη αξία ποσοστού 7,5% εκ του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας εκ 9.541,11 €. Ο φόρος υπολογίστηκε με βάση την προβλεπόμενη από τον Ν. 2948/2001 φορολογική κλίμακα για τη Δ' κατηγορία, ως εξής:

Υπ'αρ./Z-...../2002 δήλωση δωρεάς	
Ποσοστό 7,5/20 εξ αδιαιρέτου από εταιρικό μερίδιο, το οποίο ανέρχεται σε 1.908,22 €, με συνολικό κεφάλαιο 9.541,11 € της ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ.	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς ποσοστού Ο.Ε.	715,58
Αναλογούν φόρος	0,00

Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου (προσδιορισμού αξίας εταιρικού μεριδίου λόγω δωρεάς) της (αρμόδιας για τον έλεγχο της ανωτέρω δήλωσης, κατόπιν της Δ6Α 1092694ΕΞ2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών) Δ.Ο.Υ., προέκυψε διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο βάσει της υπ'αρ. 1031583/252/Α0013/ΠΟΛ.1055/01-04-2003 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού της υπό κρίση ομορρύθμου εταιρείας και της δηλωθείσας αξίας, και κατά συνέπεια οι προαναφερθείσες διαφορές φόρου. Συγκεκριμένα:

Υπ'αρ./Z-...../2002 δήλωση δωρεάς	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει ελέγχου
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς ποσοστού Ο.Ε.	23.642,38
Αναλογούν φόρος	7.014,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	8.417,80
Ταμείο Συντάξεως Νομικών (0,775%)	177,68
Ταμείο Συμβολαιογράφων (1,15%)	263,65
Σύνολο φόρου	15.873,96

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

1. Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

- Το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος καθιερώνει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου πριν την επιβολή κυρώσεων, ως προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας έκδοσης διοικητικών πράξεων
- Η υπ' αρ. 2370/2007 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας πρέπει να ισχύσει όχι μόνο για πρόστιμα, αλλά και για πράξεις καταλογισμού φόρων.
- Στην προκειμένη περίπτωση, δεν επιδόθηκε σημείωμα με τα ευρήματα του ελέγχου πριν την επιβολή της προσβαλλόμενης πράξης σε βάρος του προσφεύγοντος.
- Η υπ' αρ./2015 προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου αναφέρει μόνο ένα «σκέτο» ποσό και κανένα στοιχείο που να αιτιολογεί το πώς προκύπτει το ποσό αυτό, με ποιόν υπολογισμό και βάσει ποιών νομοθετικών διατάξεων.

2. Μη σύννομη η εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003, λόγω μη ρητής δήλωσης φορολόγησης βάσει αυτής

- Μη λήψη της υπ' αρ. πρωτ.-2012 πρόσκλησης της φορολογικής αρχής υποβολής ανέκκλητου αιτήματος σε προθεσμία 10 ημερών για την υποβολή ή στην ΠΟΛ. 1055/01-04-2003 και σε κάθε περίπτωση άγνοια των συνεπειών μη δήλωσης
- Από το εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο δεν συνάγεται ότι η μη δήλωση λογίζεται ως σιωπηρή αποδοχή υπαγωγής στην ΠΟΛ. 1055/2003.

3. Αντισυνταγματική η ΠΟΛ.1055/2003, λόγω απαγόρευσης νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου

- Από τα Διοικητικά Δικαστήρια έχει γίνει δεκτό ότι η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 3 παρ. 5 του Ν.3091/2002 για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης κατά τη φορολόγηση της μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων και μη εισηγμένων μετοχών, βάσει την οποίας εξεδόθη η ΠΟΛ. 1055/2003, είναι ανίσχυρη ως αντισυνταγματική, καθώς παραβιάζει τα άρθρα 42 παρ. 3 εδ. β' (διότι με τη νομοθετική εξουσιοδότηση επιδιώκεται να τεθούν πρωτεύοντες κανόνες δικαίου, που προσδιορίζουν το αντικείμενο του φόρου) και 78 παρ. 1 και 4 (διότι το αντικείμενο του φόρου δεν μπορεί να προσδιοριστεί με νομοθετικές πράξεις εκδιδόμενες κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης) του

Συντάγματος (ΔΠρΑθ 9709/2003. ΣτΕ 63/2001).

➤ Οι υπ' αρ/2006 και/2010 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου και Διοικητικού Εφετείου αντίστοιχα δικάωσαν το έτερο ομόρρυθμο μέλος της υπό κρίση εταιρίας, του, στο ζήτημα της αντισυνταγματικότητας αντίστοιχων ρυθμίσεων, βάσει των οποίων φορολογήθηκε «αντικειμενικά» η μεταβίβαση από επαχθή αιτία ολόκληρου του εταιρικού της μεριδίου τον Ιούνιο του 2004.

4. Εξωπραγματική και υπέρογκη η προσδιοριζόμενη βάσει ελέγχου φορολογητέα αξία (υπεραξία) της επιχείρησης και του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου

➤ Η βάσει ελέγχου υπεραξία της επιχείρησης εκ 315.231,80 ουδεμία σχέση έχει με την πραγματικότητα ενός απλού φροντιστηρίου ξένων γλωσσών, με έμφαση μάλιστα σε μια γλώσσα, τη γαλλική.

➤ Η φορολογική αρχή να κάνει χρήση της αξίας του μεταβιβαζόμενου λόγω πώλησης εταιρικού μεριδίου της στην υπό κρίση ομόρρυθμη εταιρία τον Ιούνιο του 2004, ως συγκριτικού στοιχείου (φορολογητέα αξία εκ 25.000,00 € για ποσοστό 25%). Βάσει αυτού, η αξία του παρόντος μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου εκ 7,5% θα ανερχόταν σε 7.500,00 €.

5. Μη αναδρομική ισχύς της ΠΟΛ. 1055/2003, λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 σε προγενέστερη από την έναρξη της ισχύος της δωρεάς

➤ Η δωρεά πραγματοποιήθηκε στις-2002, ήτοι δύο μήνες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 στις 24-12-2002, κατά συνέπεια δεν τυγχάνει εφαρμογής ούτε η ανωτέρω εξουσιοδοτική διάταξη ούτε η κανονιστική ρύθμιση διά της ΠΟΛ.1055/2003, ως υπερβαίνουσα τα όρια της νομοθετικής εξουσιοδότησης και συνεπώς ως αντισυνταγματική.

6. Αναρμόδια η φορολογική αρχή για την είσπραξη των ποσών υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Συμβολαιογράφων

➤ Ελλιπής η αιτιολογία είσπραξης των ανωτέρω προσαυξήσεων από τη Δ.Ο.Υ.

➤ Μη επισήμανση των αποφάσεων του Υπουργείου Οικονομικών, βάσει των οποίων γίνεται η απόδοση αυτών των υπέρ τρίτων φόρων.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να

αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το ανωτέρω δικαίωμα εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) το οποίο ορίζει ότι : «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.*

Επειδή, η υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ/02-05-2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι : «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.*

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣΤΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-προσδιορισμού αξίας εταιρικού μεριδίου λόγω δωρεάς της Δ.Ο.Υ., με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη αυτής και πριν την έκδοση της σχετικής οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, τηρήθηκε η οριζόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 διαδικασία και παρεσχέθη στην προσφεύγουσα το συνταγματικά κατοχυρωμένο (άρθρο 20 παρ. 2 Σ) δικαίωμά της προηγούμενης ακρόασης. Συγκεκριμένα, της κοινοποιήθηκε το υπ' αρ.-2015 σημείωμα διαπιστώσεων – κλήση προς ακρόαση καθώς και η συνημμένη σε αυτό υπ' αρ./2015 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.
- Στο ως άνω σημείωμα και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις ελέγχου» αναφέρεται ότι για τον προσδιορισμό του εταιρικού μεριδίου εφαρμόστηκε η ΠΟΛ. 1055/2003, ως αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου αιτία δωρεάς μεριδίου στην υπό κρίση ομόρρυθμη εταιρία. Η ανωτέρω Υπουργική απόφαση ορίζει ρητώς και με σαφήνεια τον τρόπο, δια της χρήσης συγκεκριμένου εντύπου, προσδιορισμού της εν λόγω αξίας, δη τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, τις χρήσεις και τους συντελεστές που λαμβάνονται υπόψη. Για το λόγο αυτό η προσδιοριζόμενη βάσει της ανωτέρω ΠΟΛ αξία λογίζεται ως αντικειμενική αξία.
- Τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης αντλήθηκαν από τη φορολογική δήλωση που υπέβαλε η υπό κρίση ομόρρυθμη εταιρία για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001)

➤ Η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμά της να προβάλλει τις απόψεις της εντός του προβλεπόμενου από το νόμο χρόνου (20 ημέρες από την κοινοποίηση), διά του υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφου υπομνήματος που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ, και διά αυτού άσκησε το κατοχυρωμένο συνταγματικά δικαίωμά της προς προηγούμενη ακρόαση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου απορρίπτεται ως οψίμως και προσχηματικώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη σύννομης της εφαρμογής της ΠΟΛ. 1055/2003, λόγω μη ρητής δήλωσης φορολόγησης βάσει αυτής

Επειδή, η ενότητα ΙΙ παρ. 1 της υπ' αρ. πρωτ.: 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 απόφαση 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», ως συμπληρώθηκε από την υπ' αρ. πρωτ. 1106181/704/Α0013/ΠΟΛ1127/25-11-2003 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζει ότι : *«Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών: ... 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, η ΠΟΛ.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κλπ με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1055/2003» ορίζει ότι : *«...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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ως ρητώς αναφέρεται στην από-2015 έκθεση κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., αλλά επιπλέον προκύπτει και από το σώμα της πρόσκλησης που φέρει υπογραφή παραλαβούσας αυτήν, στις-2012 επιδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. (αρχικώς αρμόδια ελεγκτική αρχή, πριν τη μεταφορά αρμοδιοτήτων του τμήματος ελέγχου της την-2013 στη Δ.Ο.Υ.) στην

προσφεύγουσα (δωρεοδόχο) η υπ' αρ. πρωτ.-2012 πρόσκληση να υποβάλλει, εντός προθεσμίας 10 ημερών, ανέκκλητο αίτημα για την υπαγωγή της ή μη στις ρυθμίσεις των διατάξεων της ΠΟΛ.1055/2003, αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας του μεταβιβαζόμενου σε αυτήν από χαριστική αιτία εταιρικού μεριδίου.

- Η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη, χωρίς την εκδήλωση της βούλησης της προσφεύγουσας περί του τρόπου φορολόγησής της.
- Κατόπιν τούτου και συμφώνως προς την ΠΟΛ.1069/2010, εφαρμόστηκε υποχρεωτικά η ΠΟΛ.1055/2003.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης της εφαρμογής της ΠΟΛ. 1055/2003, λόγω μη ρητής δήλωσης φορολόγησης βάσει αυτής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας της ΠΟΛ.1055/2003, λόγω απαγόρευσης νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου

Επειδή, το άρθρο 12 του Ν.2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών...», ως συμπληρώθηκε από το Ν.3091/2002 με την προσθήκη της παραγράφου 4, ορίζει 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: ... 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, το υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003» ορίζει ότι : «Με τη διάταξη της παρ. 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 αυτές, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που επιδρούν στον υπολογισμό αυτό. Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1031583/253/A0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 (ΦΕΚ 477/Β'/21.4.2003) απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία πλέον καθιερώνεται και στη

φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (όπως ίσχυε και στη φορολογία εισοδήματος κατά τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων) νέος - αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών».

Επειδή, η ΠΟΛ.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330^Α/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, μεριδίων 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»

Επειδή, το άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα».

Επειδή, το άρθρο 100 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Συνίσταται Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο στο οποίο υπάγονται: ... ε) Η άρση της αμφισβήτησης για την ουσιαστική αντισυνταγματικότητα ή την έννοια διατάξεων τυπικού νόμου, αν εκδόθηκαν για αυτές αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, του Αρείου Πάγου ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου... 4. Οι αποφάσεις του δικαστηρίου είναι αμετάκλητες. Διάταξη νόμου, που κηρύσσεται αντισυνταγματική, είναι ανίσχυρη από τη δημοσίευση της σχετικής απόφασης ή από το χρόνο που ορίζεται με την απόφαση».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, όλα τα δικαστήρια, ανεξαρτήτως βαθμού ή δικαιοδοσίας νομιμοποιούνται να ελέγχουν τη συνταγματικότητα της διάταξης νόμου που έχει εφαρμογή στην επίδικη διαφορά και να μην την εφαρμόζουν αν θεωρούν ότι έρχεται σε αντίθεση με τον υπέρτατο νόμο του κράτους (διάχυτος έλεγχος). Περαιτέρω, το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας δεν τίθεται αυτοτελώς, αλλά ενόψει συγκεκριμένης διαφοράς (παρεμπίπτων έλεγχος). Ο έλεγχος δεν δύναται να αφορά το σύνολο ενός νόμου, αλλά μόνο την κρίσιμη για την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς διάταξη και το νόημα αυτής (συγκεκριμένος έλεγχος). Όταν το δικαστήριο άγεται σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας, παραμερίζει τη διάταξη και δεν την εφαρμόζει στην επίδικη διαφορά, χωρίς η δικαστική κρίση να παράγει δεδικασμένο και χωρίς να δεσμεύει τα δικαστήρια των άλλων βαθμών και δικαιοδοσιών. Συνεπώς, η κήρυξη μιας διάταξης νόμου ως αντισυνταγματικής δεν οδηγεί στην ακύρωσή της. Μόνο στην περίπτωση που δύο από τα τρία Ανώτατα Δικαστήρια της χώρας (ΣτΕ, ΑΠ, ΕΣ) εκδώσουν αντιφατικές για την αντισυνταγματικότητα της ίδιας διάταξης και συγκληθεί το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο για να άρει την αμφισβήτηση και αποφανθεί οριστικώς

περί της αντισυνταγματικότητας της διάταξης, τότε η απόφαση αυτή έχει ισχύ έναντι όλων (Καϊάφα Μαρία, *Το Συμβούλιο της Επικρατείας ως ανεξάρτητος παράγοντας στη διαμόρφωση πολιτικής*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, 2010, σελ. 14-15).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, στο πλαίσιο του αποκεντρωτικού ελέγχου, ο δικαστής μπορεί μόνο να μην εφαρμόσει την κριθείσα ως αντισυνταγματική διάταξη στην υπόθεση που εκδικάζει. Η διάταξη αυτή, όμως, θα συνεχίσει ν' αποτελεί μέρος της έννομης τάξης. Η διοίκηση την αντιμετωπίζει ως ισχύουσα και θα εξαρτηθεί από την κρίση των εκάστοτε δικαστηρίων αν θα εφαρμοστεί μελλοντικά σε υποθέσεις που θα αχθούν ενώπιόν τους. Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας βρίσκεται πάντα στο σκεπτικό της απόφασης και δεν παράγει δεδικασμένο, αλλά ενεργεί *inter partes* (Τζιώτης Γεώργιος, *Το εφαρμοστέο δίκαιο μετά την αναγνώριση της αντισυνταγματικότητας συγκεκριμένης διάταξης*, Εθνικό & Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, 2014, σελ. 17).

. **Επειδή**, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 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, 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:

- Με τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα υπ' αρ./2006 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου και υπ' αρ./2010 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου κρίθηκαν οι διατάξεις α) του άρθρου 3 παρ. 11 του Ν. 2753/1999 β) του άρθρου 3 παρ. 5 του Ν.3091/2002 και γ) της υπ' αρ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/2003 αντισυνταγματικές, καθώς καθιστούν το αντικείμενο της φορολογίας περιεχόμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Τα ανωτέρω δικαστήρια διενήργησαν παρεμπόδιον έλεγχο περί αντισυνταγματικότητας των ανωτέρω διατάξεων, κατά την εκδίκαση υπόθεσης μεταβίβασης από έτερο ομόρρυθμο μέλος της υπό κρίση εταιρίας, τη του, του εταιρικού της μεριδίου στην εταιρία από επαχθή αιτία και όχι χαριστική, όπως στην υπό κρίση περίπτωση. Οι δε κριθείσες ως αντισυνταγματικές ως άνω διατάξεις αφορούν την μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου λόγω πώλησης και όχι λόγω δωρεάς.
- Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας, εφόσον δεν προήλθε από το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο, εξυπηρετεί τη συγκεκριμένη υπόθεση, την οποία εξέτασε το Διοικητικό Πρωτοδικείο και ακολούθως το Διοικητικό Εφετείο Δεν θεωρείται υποχρεωτική για τα υπόλοιπα δικαστήρια, ούτε για τη

Διοίκηση, ενόψει άλλωστε και της αρχής της διάκρισης των λειτουργιών (δικαστικής, νομοθετικής, εκτελεστικής). Σε κάθε περίπτωση, δεν επιφέρει ακύρωση της εν λόγω διάταξης νόμου, που εξακολουθεί να ισχύει.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας της ΠΟΛ.1055/2003, λόγω απαγόρευσης νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου προβάλλεται καταχρηστικώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί εξωπραγματικής και υπέρογκης της προσδιοριζόμενης βάσει ελέγχου φορολογητέας αξίας (υπεραξίας) της επιχείρησης και του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου

Επειδή, η ΠΟΛ. 1055/2003 ορίζει : «*1. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως: Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ 1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων). 1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων κάθε πηγής των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών. β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται: αα) Η ετήσια αμοιβή ... Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό (30%). ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης.... γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας ...».*

Επειδή, το υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «*Τονίζεται ιδιαίτερα ότι οι πιο πάνω συντελεστές (1,2% και 2,4%) εφαρμόζονται μόνο όταν μεταβιβάζονται τα προαναφερθέντα περιουσιακά στοιχεία (ολόκληρη επιχείρηση ή ποσοστά αυτής ή μερίδες ή μερίδια) και όχι τα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία (κινητά ή ακίνητα) της επιχείρησης, για τα οποία εφαρμόζονται οι συντελεστές της οικείας φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του*

N.2961/2001... Η αξία που προκύπτει με βάση την πιο πάνω απόφαση είναι υποχρεωτική τόσο για το φορολογούμενο όσο και για τη ΔΟΥ και εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, όπως προβλέπονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001».

Επειδή, το άρθρο 27 του Ν. 2948/2001 ορίζει την ακόλουθη κλίμακα για τον υπολογισμό του φόρου των αιτία δωρεάς κτηθέντων περιουσιακών στοιχείων για τους δικαιούχους/δωρεοδόχους της Δ' κατηγορίας (εξωτικούς):

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
3.600	-	-	3.600	-
49.400	35	17.290	53.000	17.290
159.000	50	79.500	212.000	96.790
Υπερβάλλον	60			

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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 προκειμένη περίπτωση:

➤ Η φορολογητέα αξία (υπεραξία) της κρινόμενης ομορρύθμου εταιρίας και ακολούθως του μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς εταιρικού μεριδίου στην προσφεύγουσα προσδιορίστηκε συμφώνως με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, σε συνδυασμό με υπ' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, και της ΑΥΟ 1012085/Α0012/ΠΟΛ.1059/07-02-2002 «Περί καθορισμού εμπορικής αμοιβής για τον προσδιορισμό της υπεραξίας». Ο φόρος υπολογίστηκε βάσει της προβλεπόμενης φορολογικής κλίμακας από το Ν.2948/2001 και για τη Δ' κατηγορία βαθμού συγγενείας, όπου εμπίπτουν και οι τρίτοι (εξωτικοί):

Υπ'αρ./Ζ-...../2002 δήλωση δωρεάς	
Στοιχεία προσδιορισμού φορολογητέας αξίας μεταβιβαζόμενων μετοχών	Βάσει ελέγχου
Α. Ιδανικά Κεφάλαια	
Οικ. έτος	Καθαρά κέρδη
2002	92.490,78

ΣΥΝΟΛΟ	92.490,78		
Μέσος όρος καθαρών κερδών	$92.490,78 / 1 = 92.490,78$	92.490,78	
Μείον εμπορική αμοιβή	$(8.510 \times 2) \times 1,3$ (παρ. υπηρ.)	-22.126,00	
Μείον τόκοι ιδίων κεφαλαίων	$8.804,11 \times 3,72\%$	-327,51	
Υπόλοιπο		70.037,27	
Αναπροσαρμογή με ράντα	$70.037,27 \times 4,5$	315.167,71	
Αξία Ιδανικών Κεφαλαίων			315.167,71
Β. Καθαρή θέση			
Θετική διαφορά αξίας παγίων (τρέχουσα αξία-αξία κτήσης)	$5.773,51 - 5.709,51$	64,00	64,00
Πλέον αποθέματα (αγορές προηγούμενης χρήσης x 10%)	0,00	0,00	
Πλέον απαιτήσεις (χονδρ. πωλήσεις προηγ. χρήσης x 10%)	0,00	0,00	
Μείον υποχρεώσεις (αγορές προηγούμενης χρήσης x 10%)	0,00	0,00	
Υπόλοιπο (Καθαρή Θέση)			0,00
Γ. Υπεραξία επιχείρησης			
Ιδανικά Κεφάλαια + (Καθαρή Θέση + Θετική διαφορά αξίας παγίων)	$315.167,71 + 0,00 + 64,00$	315.231,71	315.231,71
Δ. Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου			
Υπεραξία επιχείρησης x ποσοστό	$315.231,71 \times 7,5/20 \times 20\%$	23.642,38	23.642,38
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου			Βάσει ελέγχου
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων λόγω γονικής παροχής μετοχών			23.642,38
Αναλογούν φόρος			7.014,83
Βεβαιωθείς φόρος βάσει δήλωσης			0,00
Διαφορά κύριου φόρου			7.014,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	$7.014,83 \times 120\%$		8.417,80
Ταμείο Σύνταξης Νομικών (0,775%)	$(23.642,38 - 715,58) \times 0,775\%$		177,68
Ταμείο Συμβολαιογράφων (1,15%)	$(23.642,38 - 715,58) \times 1,15\%$		263,65
Σύνολο φόρου			15.873,96

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εξωπραγματικής και υπέρογκης της προσδιοριζόμενης βάσει ελέγχου φορολογητέας αξίας (υπεραξίας) της επιχείρησης και του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας αναδρομικής ισχύος της ΠΟΛ. 1055/2003, λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 σε προγενέστερη από την έναρξη της ισχύος της δωρεά

Επειδή, η ΠΟΛ.1055/01-04-2003 ορίζει ότι : «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».

Επειδή, η ΠΟΛ.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «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 24^η Δεκεμβρίου 2002 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 3091/2002 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) και μεταγενέστερα, ...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».

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 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, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αναδρομικής ισχύος της ΠΟΛ. 1055/2003, λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 σε προγενέστερη από την έναρξη της ισχύος της δωρεάς προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

6. Ως προς τον ισχυρισμό περί αναρμόδιας της φορολογικής αρχής για την είσπραξη των ποσών υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Συμβολαιογράφων

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/97, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 3518/2006 ορίζει ότι : «Οι πόροι του Ταμείου Νομικών, που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.1 εδαφ. ιστ` υπεδ. αα`, καθώς και του εδαφίου ιη` του άρθρου 10 του ν.δ. 4114/1960 (ΦΕΚ 164 Α`) όπως ισχύουν, καταβάλλονται στο Ταμείο Νομικών από τον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο...».

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.Δ. 3842/1958, που παρέμεινε σε ισχύ μετά την κατάργηση του εν λόγω νομοθετικού διατάγματος, σύμφωνα με το άρθρο 124 περ. Β εδ.γ' του Ν.Δ. 118/1973, ορίζει ότι : «Καταργούνται τα επί των συμβάσεων δωρεάς και προικός και επί της μεταγραφής των αυτών συμβάσεων αναλογικά τέλη χαρτοσήμου, τα δε δικαιώματα του Ταμείου Συντάξεων Νομικών μειούνται εις το ήμισυ».

Επειδή, το άρθρο 10 περ. ιη του Ν. 4114/1960 «Κώδικας περί Ταμείου Νομικών» ορίζει ότι : «Οι πόροι του Ταμείου αποτελούνται... ιστ) αα. Εκ καταβολής ποσοστού 1,30% επί της αξίας του αντικειμένου πάσης συμβάσεως διά συμβολαιογραφικού εγγράφου καταρτιζόμενης,... ιη)...εκ ποσοστού δύο και ημίσεως τοις χιλίοις (2,5%) επί της αξίας του αντικειμένου, διά την μεταγραφήν πάσης πράξεως μεταβιβάσεως ακινήτου...Εν περιπτώσει οριστικού καθορισμού υπό της αρμοδίας Οικον. Εφορίας ή άλλης εντεταλμένης αρχής μείζονος αξίας, η διαφορά μεταξύ του καταβληθέντος τω Ταμείω δικαιώματος και του προκύπτοντος τοιούτου εκ του οριστικού

προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, υπολογιζομένης υπό της αρμοδίας Αρχής, συνεισπράττεται μετά της διαφοράς του σχετικού φόρου ή τέλους».

Επειδή, το άρθρο 82 παρ. 3 του Ν.Δ. 118/73 ορίζει : «Οι φόροι που προκύπτουν με βάση οποιοδήποτε τίτλο, δημόσιοι (κύριοι και πρόσθετοι) και δικαιώματα υπέρ τρίτων βεβαιώνονται καθέναν χωριστά κατά δικαιούχο, στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο. Οι φόροι υπέρ δήμων και κοινοτήτων και νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας, που περιέχονται στο δημόσιο φόρο, καθώς και τα δικαιώματα υπέρ τρίτων, αποδίδονται, όπως ειδικότερα καθορίζονται, με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Τα χρηματικά ποσά εκ 177,68 € και 263,65 €, που καταλογίζονται στην προσφεύγουσα με την προσβαλλόμενη πράξη, αφορούν σε φόρους/τέλη υπέρ τρίτων, δη υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και υπέρ Συμβολαιογράφων αντίστοιχα, συμφώνως προς τις ανωτέρω διατάξεις, υπολογιζόμενα με συντελεστές 0,775% και 1,15% επί της διαφοράς μεταξύ της βάσεως ελέγχου προσδιοριζόμενης φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου και της δηλωθείσας αξίας αυτού.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναρμόδιας της φορολογικής αρχής για την είσπραξη των ποσών υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Συμβολαιογράφων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ. δήλωσης/2002 και αρ. φακέλου Ζ-...../2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 2002

Κύριος Φόρος	7.014,83
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	8.417,80
Τ.Σ.Ν. (0,775%)	177,68
Ταμείο Συμβολαιογράφων	263,65
Σύνολο Φόρου Δωρεάς	15.873,96

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

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

**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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).