



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 08-04-2019

Αριθμός Απόφασης:1204

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά της με αρ./19-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς με χρόνο φορολογίας 23/01/2002 (αρ.φακ. Ζ), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ./19-11-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς με χρόνο φορολογίας 23/01/2002 (αρ.φακ. Ζ), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Το με αρ. πρωτ.ΔΕΔ/03-04-2019 έγγραφο του προσφεύγοντα συμπληρωματικό υπόμνημα -

επίκληση νέων στοιχείων και νέων πραγματικών περιστατικών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής 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 αρ. /19-11-2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ.φακ. Ζ,/2002), με χρόνο φορολογίας 23/01/2002, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 17.388,85 €, πλέον πρόσθετοι φόροι άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακριβούς δήλωσης, πλέον 5.966,11 € τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, συνολικού ποσού 14.660,53 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 19-11-2018 έκθεσης **επανάληψης διαδικασίας** ελέγχου φόρου δωρεάς, συνεπεία της υπ' αριθ. /2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προκειμένου να συμμορφωθεί προς το περιεχόμενο της **με αριθμό /2018 απόφασης του το 11^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών**, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ. /10-04-212 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, ως νομικώς πλημμελής, διότι η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζομένων στον προσφεύγοντα δωρητή, προσδιορίστηκε βάσει της ΠΟΛ.1055/2003 υπουργικής απόφασης η οποία καθ' ο μέρος επεξεκίνησε την εφαρμογή της νέας ρύθμισης της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.2951/2001 περί αντικειμενικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρείες , σε υποθέσεις δωρεάς αναγόμενες σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου δημοσίευσης του Ν.3091/2002(ΦΕΚ Α'330/24-12-2002) και της θέσης σε ισχύ της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 12 του εν λόγω νόμου, είναι κατά το μέρος αυτό, μη νόμιμη ως εκδοθείσα καθ' υπέρβαση της εξουσιοδοτικής διάταξης .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, **αιτείται την ακύρωση** της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής:

- Η φορολογητέα αξία δεν προσδιορίσθηκε με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12§2 και άρθρου 12§3 του Ν. 2961/2001 αλλά εκ νέου, εμμέσως πλην σαφώς, με την υπ' αριθ.ΠΟΛ. 1053/1-4-2013, δηλαδή όπως και με τον αρχικό έλεγχο, αν και εκρίθει οριστικά τόσο με την υπ' αριθ. /2018 απόφαση του 11ου Μον. Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, όσον και με την υπ' αριθ. ΣτΕ 998/2018 απόφαση, ότι οι διατάξεις αυτές δεν έχουν πεδίο εφαρμογής στην κρινόμενη υπόθεση.
- Δεν λαμβάνει υπόψη τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12§2 και άρθρου 12§3 του Ν.

2961/2002 αλλά μέθοδο όμοια με αυτή που καθιερώθηκε με την ΠΟΛ 1055/2003 χωρίς εντέχνως να αναφέρεται σε αυτή.

➤ Από την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, απουσιάζουν παντάπασιν οι διατάξεις που προβλέπουν την έκδοσή της, η συγγένεια μεταξύ του δωρητή και του δωρεοδόχου οι διατάξεις που προβλέπουν το αναλογούντα κύριο φόρο και οι διατάξεις που προβλέπουν τον πρόσθετο φόρο καθώς επίσης και οι διατάξεις που προβλέπουν την επανάληψη του ελέγχου και την έκδοση νεώτερης πράξης.

➤ Με την νέα αυτή έκθεση ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών προκειμένου να προσδιορίσει την φορολογητέα αξία της δωρεάς των 150 εταιρικών μεριδίων εκ της συμμετοχής της συζύγου μου στην εταιρεία «.....» επικαλείται πλέον όχι την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1055/2003 αλλά τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 2961/2001 «περί του περιεχομένου των δηλώσεων της δήλωσης φόρου κληρονομιών», β) τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 2948/2001 (περί κατάταξης των φορολογούμενων- φορολογικές κλίμακες) του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 (περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κ.λπ.) και τις διατάξεις του άρθρου 3§11 του Ν. 2753/1999.

Επιπλέον, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/03-04-2019 έγγραφο του «συμπληρωματικό υπόμνημα - επίκληση νέων στοιχείων και νέων πραγματικών περιστατικών», **προσκομίζει την υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 2^ο Μονομελές), σύμφωνα με την οποία το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών απέρριψε ως απαράδεκτη την έφεση την οποία άσκησε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών κατά της υπ'αρ./0012 οριστικής απόφασης του το 11^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών .Το εν λόγω Δικαστήριο έκρινε ότι μη νόμιμα καταλογίστηκε σε βάρος του εφεσίβλητου ο επίδικος φόρος σκεπτόμενο ως εξής: « α) η 1031583/253/Α0013/1-4-2003 ΠΟΛ 1055/2003 υπουργική απόφαση όπως συμπληρώθηκε, καθ 'ό μέρος επεξέτεινε την εφαρμογή της νέας ρυθμίσεως του η άρθρου 12 παρ. 1 του Ν.3091/2002 σε υποθέσεις αναγόμενες σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου δημοσιεύσεως τοθ νόμου αυτού , είναι, κατά το μέρος αυτό, μη νόμιμη ως εκδοθείσα καθ' υπέρβασης της εξουσιοδοτικής διατάξεως β) , η φορολογική υποχρέωση του εφεσίβλητου γεννήθηκε κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου συστάσεως της δωρεάς, δηλαδή στις 14-01-2002, υπό το καθεστώς ισχύος των διατάξεων του ν. δ. 118/1973 και συνεπώς εφαρμοστέα στη προκειμένη περίπτωση για την εξεύρεση της αξίας των δωρηθέντων μετοχών ήταν η παρ. 2 του άρθρου 12 αυτού και γ) η φορολογική αρχή προκειμένου να επιβάλει τον οικείο φόρο, προσδιόρισε την αξία των δωρηθέντων εταιρικών μεριδίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.3091/2002 και κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας 1031583/253/Α0013/1-4-2003 ΠΟΛ 1055/2003 Υπουργική Απόφασης, δηλαδή με βάση αντισυνταγματικές διατάξεις και ως εκ τούτου ανίσχυρες διατάξεις οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να καταλάβουν την επίδικη περίπτωση, αφού η , η φορολογική υποχρέωση του εφεσίβλητου είχε γεννηθεί πριν από τον επιτρεπτό χρόνο αναδρομής , κατά άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ...»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 74 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι: «Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπειριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου, ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει τη διενέργεια επανελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:α...β...γ....δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015) ορίζεται ότι : « 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.».

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999:«1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο..».

Επειδή, στοιχεία της αιτιολογίας είναι η αναφορά του κανόνα δικαίου που προβλέπει την έκδοση της

οικείας πράξης, δηλαδή αποτελεί το νόμιμο έρεισμά της, η ερμηνεία του, οι νόμιμες προϋποθέσεις εφαρμογής του που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων όταν επιτρέπεται, ο νομικός χαρακτηρισμός τους και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. Η πλήρης έλλειψη αιτιολογίας καθιστά την πράξη αναίτιολόγητη και, επομένως, ακυρωτέα. Το ίδιο ισχύει και για την πράξη της οποίας η αιτιολογία είναι μη νόμιμη, δηλαδή είτε γενική και αόριστη, είτε ελλιπής ή ανεπαρκής. Η ύπαρξη αιτιολογίας και η συνδρομή των χαρακτηριστικών που απαιτεί το άρθρο 17 παρ. 2, δηλαδή της σαφήνειας, της ειδικότητας και της πληρότητάς της, πρέπει να προκύπτουν είτε από το σώμα της πράξης είτε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 196 του Ν.2717/1999**, ορίζεται ότι: «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 198 του Ν.2717/1999**, ορίζεται ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρο 102 παρ. 3 και 4 του Ν. 2961/2001**, ορίζεται ότι: «3.Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία, β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε, γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος, δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν 4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ', μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής

απόφασης.»..

Επειδή, η φορολογική αρχή σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και σε συμμόρφωση προς το περιεχόμενο της με αριθμό/2018 απόφασης του το 11^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, διενέργησε επανέλεγχο της υπόθεσης φόρου δωρεάς με αριθμό φακέλου Ζ,/2002.

Επειδή, στην από 19/11/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στο κεφάλαιο **4 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ -Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ** αναφέρονται τα εξής: «Πρόκειται για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης που έκανε έναρξη το 1990, έχει ως κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες εισαγωγές εξαγωγές ενδυμάτων και υφασμάτων με έδρα επί της οδούστην Αθήνα. Το εταιρικό κεφάλαιο ανερχόταν κατά τον κρίσιμο χρόνο, σε 18.000. δρχ. και η δωρητής κατείχε 150 εταιρικά μερίδια, τα οποία δηλώθηκαν στην ως άνω δήλωση φόρου δωρεάς με αξία 4.403 ευρώ. Προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων μεριδίων κατά τον κρίσιμο χρόνο, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος της επιχείρησης των οικονομικών ετών 1997, 1998, 1999 , 2000 και 2001 κάνοντας εφαρμογή των διατάξεων που αναφέρθηκαν ανωτέρω, προχωρά στον προσδιορισμό της αξίας ως κάτωθι:

Δεδομένα τελευταίων δηλώσεων φόρου εισοδήματος και ισολογισμών:

ΧΡΗΣΗ	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
1997	107.892,68	14.784,13
1998	82.778,79	14.784,13
1999	119.062,17	14.784,13
2000	107.025,16	25.731,69
2001	91.932,62	26.412,33
ΣΥΝΟΛΟ	508.691,42	96.496,41
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ 5 ΕΤΩΝ	$508.691,42:5 = 101.738,28\text{€}$	$96.496,41:5 = 19.299,28\text{€}$

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η πραγματική αξία των μεριδίων είναι η εξής:

Μ.Ο. ΟΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ 101.738,28

ΜΕΙΟΝ [ΤΟΚΟΙ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ] 519,15

Ιδια κεφάλαια 19.299,28 Χ επιτόκιο 2,69 % =

ΥΠΟΛΟΙΠΟ 101.219,13(1)

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΝΤΑΣ : 101.219,13 Χ 4,60 465.607,00(2)

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΜΕ ΕΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ 30,00% 139.682,40(3)

ΣΥΝΟΛΟ ΑΥΛΗΣ ΑΞΙΑΣ (2) +(3)

605.289,40(4)

B. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΑΣΤΟΥ ΜΕΡΙΔΙΟΥ

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (λαμβάνονται από τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό πριν το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και οι αυξήσεις ή μειώσεις τους μέχρι το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης):

26.412,33(5)

Γ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΤΗΣΗΣ

Αντικ.Αξία	Αξία βιβλίων	Διαφορά	0,00(6)
------------	--------------	---------	----------------

Δ. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ υφιστάμενων ΜΕΡΙΔΙΩΝ

(4)+(5)+(6)

605.289,40 €+26.412,33€+0,00=

631.701,73 €

Ε. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕΡΙΔΙΟΥ

ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕΡΙΔΙΩΝ 631.701,73/ ΑΡΙΘ ΜΕΡΙΔ. 600 = **1.052,84 €**

ΣΤ. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΙΔΙΩΝ

ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ 1. 052,84 Χ ΑΡΙΘ. ΜΕΤΑΒ. ΜΕΡΙΔ. 150,00 = 157.926,00 €

Η. ΥΠΕΡΑΞΙΑ **157.926,00 €»**

Επειδή, ο έλεγχος για την ως άνω μεθοδολογία προσδιορισμού των μεταβιβαζόμενων μεριδίων έλαβε υπόψη τις διατάξεις της **παρ. 11 του άρθρου 3 του Ν.2753/1999** σύμφωνα με τις οποίες «11. Για την εφαρμογή της υποπερίπτωσης ββ΄ της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού:

α. της κατώτατης πραγματικής αξίας πώλησης των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών που μεταβιβάζονται, λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και

β. του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη ενδεικτικά τα καθαρά κέρδη των τελευταίων ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία και το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών».

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα γεννήθηκε κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου συστάσεως της δωρεάς, ήτοι στις 14-01-2002.

Επειδή, κατά τον χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντα, οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001, όριζαν ότι : « 2.Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου εξάμηνο, καθώς

επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξία

με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών. 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, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την **υπ' αριθμό 1442/2018 απόφαση**, έκρινε την αντισυνταγματικότητα των ρυθμίσεων εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 3091/2002, σχετικά με το χρόνο έναρξης ισχύος του τεκμαρτού τρόπου προσδιορισμού της πραγματικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, εταιρικών συμμετοχών, συμμετοχών σε ΟΕ ή ΕΕ ή συνεταιρισμούς (Πολ. 1055/2003, όπως συμπληρώθηκε με την Πολ. 1127/2003). Με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001, που προστέθηκε με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002, θεσπίστηκε για τον υπολογισμό του φόρου δωρεάς, των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, παράλληλα προς τη μέθοδο της -κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 - προσδιοριζόμενης αγοραίας αξίας, νέος, αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των εν λόγω δωρούμενων στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα, με την προβλεπόμενη να εκδοθεί, απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία, αντικειμενικώς προσδιοριζόμενη αξία, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο, κατά τα ισχύοντα για την αντικειμενική αξία των κληρονομιαίων ακινήτων και το άρθρο 10 του Ν. 2961/2001. Ουσιαστικά, καθιερώθηκε **η παράλληλη εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των δωρουμένων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών (αντικειμενική και αγοραία αξία)**, οι οποίες αποβλέπουν, και οι δύο, στον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των ως άνω δωρουμένων. Όμως, στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 με την οποία και θεσπίστηκε η νέα τούτη ρύθμιση, δεν δόθηκε αναδρομική ισχύς, με αποτέλεσμα αυτή, ελλείψει ειδικής διάταξης, να αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Επομένως, **δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις γονικής παροχής – δωρεάς, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε προγενεστέρως** και, συνακόλουθα, η εξουσιοδότηση που δόθηκε στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να ορίσει τον χρόνο έναρξης της απόφασης, με την οποία θα εξειδικεύετο περαιτέρω ο τρόπος προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των επίμαχων δωρούμενων στοιχείων για την επιβολή του φόρου γονικής παροχής – δωρεάς, δεν μπορεί να έχει την έννοια ότι η εφαρμογή της νέας ρύθμισης μπορεί να μετατεθεί σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου δημοσίευσης του Ν. 3091/2002.

Επειδή, ο κρινόμενος έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να θεραπεύσει την νομική πλημμέλεια της υπ' αριθ./10-04-212 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, διότι η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζομένων στον προσφεύγοντα δωρητή, προσδιορίστηκε με αντικειμενικό τρόπο βάσει της ΠΟΛ.1055/2003 υπουργικής απόφασης, η οποία καθ' ο μέρος επεξέτεινε την εφαρμογή της νέας ρύθμισης της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.2951/2001 περί αντικειμενικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρείες , σε υποθέσεις δωρεάς αναγόμενες σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου δημοσίευσης του Ν.3091/2002(ΦΕΚ Α'330/24-12-2002) και της θέσης σε ισχύ της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 12 του εν λόγω νόμου, είναι κατά το μέρος αυτό, μη νόμιμη ως εκδοθείσα καθ' υπέρβαση της εξουσιοδοτικής διάταξης .

Επειδή, ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου επανάληψης, προκύπτει ότι **ο έλεγχος δεν θεράπευσε τη νομική πλημμέλεια** σύμφωνα με το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης, καθώς **κατ' επανάληψη** του αρχικού ελέγχου ο έλεγχος **προσδιόρισε την αξία των μεταβιβαζομένων μεριδίων δωρεάς, με αντικειμενικό τρόπο** και μάλιστα **λαμβάνοντας υπόψη διατάξεις οι οποίες έχουν εφαρμογή στη φορολογία εισοδήματος** για τον υπολογισμό της ωφέλειας από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων εξ' επαχθούς αιτίας **ενώ εφαρμοστέες** στη προκειμένη περίπτωση για την εξεύρεση της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών με δωρεά **είναι οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001 περί Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Τυχρά..**

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου ερείσματος καθώς για την έκδοσή της εφαρμόστηκε κανόνας δικαίου διαφορετικός από αυτόν που την ρυθμίζει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./18-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.