



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/09/2017
Αριθμ. Αποφ.: 1873

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.1thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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. 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.)*»

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και του αρ. πρωτ.-2017 συμπληρωματικού υπομνήματος, του με ΑΦΜ και κατά

της με αριθμ.-2017(Θ-../14) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5.Τις από-2017, απόψεις της φορολογικής αρχής με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του από ...2017 συμπληρωματικού υπομνήματος, του 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-2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 2.222.399,05 €, λόγω εκκαθάρισης της με αριθμ.-2015 υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-../14).

Ειδικότερα από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προσφεύγων, κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος στις ...2014 Θείου του,, υπέβαλε στη ΔΟΥ την/2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δήλωσε ότι, περιήλθαν σ' αυτόν τα παρακάτω κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία :

Υπ' αρ. /-2015 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αντικειμενική αξία
1.	ποσοστό 43,27464 % εξ αδιαιρέτου από την με την επωνυμία «.....», που συστάθηκε με το από1995 ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο καταχωρήθηκε νόμιμα στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό-1995, η οποία τροποποιήθηκε και κωδικοποιήθηκε με το από2010 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε νόμιμα στα ίδια βιβλία εταιριών με αύξοντα αριθμό .../2010. Εταιρικό Κεφάλαιο : 1.000.000 € Ενεργητικό :41.803.224,93 € Παθητικό : 41.803.224,93 € Καθαρή θέση της εταιρίας όπως προκύπτει από τους συνημμένους ισολογισμούς σε ευρώ 1.000.000 x 43,27464% = 432.746,40 €	11.110.164,54
2.	Ποσοστό 0,14% εξ αδιαιρέτου από την Α.Ε. με την επωνυμία	1.830,73

«.....», η οποία συστήθηκε με το με αριθμ./86 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου –, εγκρίθηκε και χορηγήθηκε η άδεια συστάσεως της εταιρίας την με αριθμ./86 Απόφαση του Νομάρχη που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της Διεύθυνσης Εταιριών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης και δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ (Τ.Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε.) αριθμ.1987, στη συνέχεια η εταιρία τροποποιήθηκε και δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ/2011. Εταιρικό κεφάλαιο: 811.500,00 € Ενεργητικό : 8.013.386,17 € Παθητικό : 8.013.386,17 € Καθαρή θέση της εταιρίας όπως προκύπτει από τους συνημμένους ισολογισμού σε ευρώ $811.500 \times 0,13678 = 1.100,00 \text{ €}$	
Καθαρή αξία κληρονομικής μερίδας	11.111.995,27

Κατόπιν, ο Προϊστάμενος της ως άνω ΔΟΥ, προέβη στην εκκαθάριση της/2015 δήλωσης φόρου κληρονομιάς και εξέδωσε την με αριθμ./-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς ύψους 2.222.399,05 €, βάσει της προσδιορισθείσας με την ΠΟΛ. 1055/2003, φορολογητέας αξίας, μεταβιβάσεων, αιτία θανάτου, ποσοστών εξ αδιαρέτου των επιχειρήσεων, με την επωνυμία «.....» και «.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το από2017 συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εφαρμογή αντισυνταγματικής διάταξης κατά τον υπολογισμό του φόρου – Αντίθεση στις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

- Το Διοικητικό Δικαστήριο με την/2014 απόφασή του, έκρινε ότι η κατ' εξουσιοδότηση του ν. 2961/2001, εκδοθείσα 031583/253/α0013/ΠΟΛ.1055/1-4-2003 Υπουργική απόφαση, είναι αντισυνταγματική, και ως εκ τούτου ανίσχυρη, τόσο λόγω της αναδρομικότητας ως προς την επιβολή φόρου, όσο και λόγω του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας από μη τυπικό νόμο.
- Η με αριθμ./2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και οι υπ'/2011 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, έκριναν ως αντισυνταγματική την υπ' αρ. ΑΥΟ 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/22-12-1999, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του ν. 2753/1999 για τον προσδιορισμό της ελάχιστης υπεραξίας που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση συνόλου επιχείρησης, μεριδίων και

ποσοστού συμμετοχής, αλλά και της Α.Υ.Ο.1112719/11072 Β 001/ΠΟΛ. 1233/2-11-1999, με την οποία προσδιορίστηκε κατόπιν εξουσιοδότησης, η κατώτατη πραγματική αξία ως βάση επιβολής του φόρου.

2. Μη σύννομος ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003- Αντίθεση στη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας.

- Μη σύννομος ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας στο μέτρο που λαμβάνει υπόψη και στοιχεία που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της επαγωγής της κληρονομιάς που είναι κρίσιμος για τη φορολογική ενοχή χρόνος.
- Μη σύννομος ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας της συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο όταν η μεταβίβαση τελείται από χαριστική αξία – Διαφορετικός ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας όταν η μεταβίβαση τελείται από επαχθή αιτία.
- Ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας δυνάμει της ΠΟΛ. 1055/2003, οδηγεί σε αποτελέσματα που παραβιάζουν την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας.
- Μη σύννομος τρόπος φορολόγησης, λόγω μεταβίβασης αιτία θανάτου επιχειρήσεων, λόγω μη αναλογικής αναπροσαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ. 1055, μετά την ισχύ του νέου ΚΦΕ ν. 4172/2013, και τη νέα ρύθμιση των μεταβιβάσεων εταιριών, κλ.π. από επαχθή αιτία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής αντισυνταγματικής διάταξης κατά τον υπολογισμό του φόρου – Αντίθεση στις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επειδή, στο άρθρο 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 τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης 5...». Ακολούθως, στην παρ. 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «Ύστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά 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 αυτής, «ειδικότερα θέματα», για τη 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, στο άρθρο 3 του ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία» (Α` 266/22-11-2001), το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 3 του ν.δ. 118/1973, ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) ε) οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα», στο άρθρο 6 ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου...» και στο άρθρο 12 ότι: «1..... 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 αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση 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». Στο παραπάνω άρθρο προστέθηκε παράγραφος 4, με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 «Βελτιώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, Κεφαλαίου, Φ.Π.Α. - Επενδύσεις κ.λ.π.» (Α` 330/24.12.2002) στην οποία ορίζεται ότι: «4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και 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 της ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους».

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης, εκδόθηκε η 031583/253/A0013/πολ 1055/1.4.2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 477/21.4.2003), στην οποία ορίζονται τα ακόλουθα: «Άρθρο μόνο: I. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως: Α.... Β. ... Δ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΙΤΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ - ΔΩΡΕΑΣ - Η' ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΟΛΟΚΛΗΡΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ, ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ, ΜΕΡΙΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ 1. Η φορολογητέα αξία των εταιρικών μερίδων, μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, εξευρίσκεται ως ακολούθως: Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζομένων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση. 3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων. II. 1. 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...».

Ενόψει των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι το άρθρο 12 παρ. 4 του ν. 2961/2001 που προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. του ν. 3091/2002, ως αυτοτελής διάταξη απαριθμεί ρητώς τα κριτήρια προσδιορισμού της αξίας της επιχείρησης, τα καθαρή κέρδη της επιχείρησης των τελευταίων πέντε ετών, ως παράγοντα διαμόρφωσης της φορολογητέας αξίας της επιχείρησης, αναφέροντας συγκεκριμένα και άλλες παραμέτρους, όπως η αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της, και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία, με αποτέλεσμα να προσδιορίζεται επαρκώς η φορολογητέα αξία της επιχείρησης βάσει και μόνο αυτής της διάταξης. Απεναντίας, με την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003,, κανένα ουσιώδες στοιχείο, ήτοι, το υποκείμενο του φόρου, ο συντελεστής φορολόγησης, το αντικείμενο του φόρου, που εν προκειμένω είναι η επιχείρηση που κληρονομείται, δεν προσδιορίζεται, αλλά δίνονται οι κατευθυντήριες γραμμές των αντικειμενικών μαθηματικών τύπων και αποσαφηνίζονται προς όφελος του διοικούμενου, τα κριτήρια καθορισμού της φορολογητέας αξίας, ενώ ταυτοχρόνως, αποσκοπείται η ενίσχυση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην φορολογική διοίκηση και η εξυπηρέτηση την αρχή της φορολογικής ισότητας.

Σχετικά με την επίκληση της υπ' αριθμ. .../2014 του Διοικ.Εφ.Αθ., και των/2011 αποφάσεων της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και της αναλογικής εφαρμογής στην συγκεκριμένη περίπτωση, επισημαίνονται τα εξής : Κατ' αρχάς, σύμφωνα με το άρθρο 198 ΚΔΔικ και την πάγια νομολογία, η υποχρέωση συμμόρφωσης και το δεδουλευμένο, διακρίνονται μεν, αλλά ταυτόχρονα τελούν σε εσωτερική συνάφεια μεταξύ τους, με την έννοια, ότι η έκταση της συμμόρφωσης αποτελεί συνάρτηση του συγκεκριμένου κριθέντος ζητήματος με την απόφαση που εξοπλίζεται με ισχύ δεδουλευμένου και προς την οποία πρέπει να συμμορφωθεί η Διοίκηση (ΣτΕ 677/2010, ΣτΕ 2228/2005, ΟΛΣτΕ 1681/2002, ΣτΕ 441/2001). Με την αριθμ./2014 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κρίθηκε ως αντισυνταγματική η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001, η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002. Με την ανωτέρω διάταξη, παρασχέθηκε εξουσιοδότηση στην κανονιστικώς δρώσα διοίκηση, πέρα του καθορισμού του νέου τεκμαρτού τρόπου προσδιορισμού της πραγματικής αξίας μετοχών και μεριδίων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, και του καθορισμού του χρόνου ενάρξεως της ισχύος της εκδοθησομένης Υπουργικής Απόφασης. Η παρασχεθείσα αυτή εξουσιοδότηση στην κανονιστικώς δρώσα διοίκηση, επιβάλλει αναδρομικώς φόρο επί των ως άνω κτήσεων αιτία θανάτου, που έχουν επαχθεί σε χρόνο προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής της έτους, σύμφωνα με τους ορισμούς των διατάξεων της απόφασης αυτής, και για το λόγο

αυτό κρίθηκε αντισυνταγματική από το ανωτέρω δικαστήριο, και όχι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας από μη τυπικό νόμο, όπως εσφαλμένα προβάλλει ο προσφεύγων, και συνεπώς δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής εν προκειμένω.

Όσον αφορά στις άλλες επικαλούμενες αποφάσεις και/2011 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, σημειώνουμε ότι ομοίως, ανεπιτυχώς προβάλλονται στην συγκεκριμένη περίπτωση, καθότι, αφορούν σε άλλα νομικά και πραγματικά περιστατικά και δεν παράγουν δεδικασμένο. Αξίζει ωστόσο, να αποτυπωθεί το σκεπτικό της με αριθμ./2011 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, με την οποία κρίθηκε το ζήτημα της συνταγματικότητας ή μη των ρυθμίσεων του άρθρου 3 παρ. 4 και 11 του ν. 2753/1999, με τις οποίες εισήχθη η φορολόγηση της «πραγματικής αξίας πώλησης» από τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης «*οι προστεθείσες με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 2753/1999, ως άνω διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με τις οποίες προβλέπεται η φορολόγηση της «πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών» μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, ο υπολογισμός, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, της πραγματικής αξίας πώλησης των μετοχών και κατ' ακολουθίαν του αναλογούντος στην οικεία συναλλαγή φόρου πρέπει να γίνει με βάση τις γενικές διατάξεις, κατά την περί αυτού αιτιολογημένη εκτίμηση της φορολογικής αρχής, αφού ληφθεί υπ' όψιν κάθε πρόσφορο κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης στοιχείο για τον προσδιορισμό αυτό. Ερμηνευόμενες δε με τον τρόπο αυτό, οι διατάξεις, κατά το μέρος τους με το οποίο προσδιορίζεται ευθέως από τον τυπικό νόμο, με τον ως άνω τρόπο, το αντικείμενο του φόρου, δεν παραβιάζουν τους ορισμούς του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος. Περαιτέρω, εφόσον από τις ίδιες τις προμνησθείσες διατάξεις προβλέπεται ο φορολογικός συντελεστής (5%), καθώς και, κατά τα προαναφερθέντα, ο τρόπος υπολογισμού της πραγματικής αξίας πώλησης των μετοχών και, κατ' ακολουθίαν του αναλογούντος σε κάθε συναλλαγή φόρου, οι διατάξεις αυτές είναι αυτοτελείς και μπορούν να τύχουν αυτοδυνάμου εφαρμογής. Εξάλλου ναι μεν με την παρ. 11 του αυτού άρθρου 3 του ν. 2753/1999 προβλέπεται ότι ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας πώλησης των εν λόγω μετοχών θα καθορισθεί κατ' εξουσιοδότηση, με την έκδοση σχετικής υπουργικής απόφασης, πλην η ρύθμιση αυτή είναι αντίθετη προς τους ορισμούς της ως άνω συνταγματικής διατάξεως, διότι καθιστά ανεπιτρέπτως τον προσδιορισμό του αντικειμένου της φορολογίας αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησεως. Δεδομένου όμως ότι, κατά τα προαναφερθέντα, η ρύθμιση της παρ. 4 του άρθρου 3 είναι αυτοτελής και μπορεί να τύχει αυτοδυνάμου εφαρμογής, η ρύθμιση της παρ. 11 του αυτού άρθρου δεν επηρεάζει το κύρος της, εφόσον ο προσδιορισμός του αντικειμένου και της βάσεως υπολογισμού του φόρου προσδιορίζεται επαρκώς χωρίς την ανάγκη εφαρμογής του τρόπου υπολογισμού που καθορίζεται με την κατ' εξουσιοδότηση του νόμου εκδοθείσα υπουργική απόφαση. Συνεπώς, νομίμως καταλογίζεται φόρος*

μεταβιβάσεως μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο με βάση τις ως άνω διατάξεις, εφόσον ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου έγινε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 2753/1999.»

Ως προς τον ισχυρισμό ως μη σύννομου του τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003- Αντίθεση στη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνατότητες τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι : «.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.»

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 2961/2001 ορίζεται 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 κληρονομούμενου 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 αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση 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.

4. 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) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και 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.

Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης, εκδόθηκε η 031583/253/A0013/πολ 1055/1.4.2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 477/21.4.2003), με την οποία προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.

Ακολούθως, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, καθιερώθηκε ένας νέος τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας.

«...Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο.

Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο.

Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνονται υπόψη οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. Σε περίπτωση διαδοχικών αποκτήσεων τίτλων, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών».

Συνεπώς, στην περίπτωση υπεραξίας επιχείρησης από επαχθή αιτία, το τίμημα συμφωνείται από τους συναλλασσόμενους και αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα κατώτατο όριο. Ωστόσο, ο ανωτέρω τρόπος

υπολογισμού αφορά την μεταβίβαση μετοχών εξ επαχθούς αιτίας και όχι την απόκτηση εξ αιτίας κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, για τις οποίες εξακολουθούν να έχουν ισχύ οι διατάξεις του Ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ 1055/2003, οι οποίες, προβλέπουν την κατ' αντικειμενικό τρόπο, εκτίμηση της αξίας των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών, των λοιπών τίτλων κινητών αξιών και των συμμετοχών σε εταιρίες. Δηλαδή, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται στοιχεία που ανάγονται σε προγενέστερο χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, τα οποία κρίνονται αναγκαία, προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία της κληρονομιάς, κατά το κρίσιμο χρόνο της επαγωγής της, ώστε να αποτυπωθεί η πραγματική οικονομική αξία της κληρονομηθείσας επιχείρησης. Αντιθέτως, η μεμονωμένη αποτύπωση της αξίας της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, ήτοι, του θανάτου του κληρονομούμενου, μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένη κρίση.

Εξάλλου, η επίκληση εφαρμογής του καθεστώτος του ν. 4172/2013, που ισχύει για τον υπολογισμό της υπεραξίας της επιχείρησης, από επαχθή αιτία, και στις μεταβιβάσεις αιτία θανάτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι αυτή, προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ισότητας, σύμφωνα με την οποία οι διαφορετικές περιπτώσεις πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά.

Επειδή η αρχή της φορολογικής ισότητας, όπως και η γενικότερη αρχή της ισότητας επιβάλλει στο φορολογικό νομοθέτη την «ίση μεταχείριση» και ειδικότερα τη «δίκαιη» κατανομή των φορολογικών βαρών, απαγορεύοντας κάθε αυθαίρετη διάκριση, ευνοϊκή ή δυσμενή για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων. Έτσι η αρχή αυτή επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες οικονομικές συνθήκες και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες, έτσι ώστε να μην είναι συνταγματικά επιτρεπτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, ούτε η ίση μεταχείριση ανόμοιων (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα σελ. 149)

Επειδή, εξάλλου, 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, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης της αρχής της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §§ 1,5 Σ) και περί στέρησης της φοροδοτικής ικανότητας προβάλλονται αλυσιτελώς, και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Κύριος φόρος κληρονομιάς ύψους : 2.222.399,05 €

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.