



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 18-12-2017

Αριθ. απόφασης:6350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφαση 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 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. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30-08-2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. καταχώρησης «.....»/18-07-2017 ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ «.....», κατοίκου Αθηνών οδός «.....» Τ.Κ. 10676, ως Ν.Υ. της αποβιωσάσης συζύγου του «.....», κατά της με αριθ. «.....»/13-06-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. «.....»/13-06-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21-07-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. καταχώρησης «.....»/18-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ως Ν.Υ. της αποβιωσάσης συζύγου του «.....» στις 25-06-2011, 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 αριθ. «.....»/13-06-2017 (ημερ/νία θυροκόλλησης 19-06-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως Ν.Υ. της συζύγου του, οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου ποσού **2.341,75€**, κατόπιν έκδοσης στο σύστημα elenxis της με αριθ. «.....»/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ (είχε προηγηθεί η με αριθ. «.....»/2015 εντολή σε αντικατάσταση της με αριθ. «.....»/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον θάνατο της «.....» στις 09-09-2002 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. Ι' ΑΘΗΝΩΝ Θ-«.....»/2002 και αριθ.δηλ. «.....»/04-03-2003), η οποία κατέλειπε ως κληρονόμους της εξ αδιαθέτου σε ποσοστό 50%, την μητέρα της «.....» και τον πατέρα της «.....», σε ακίνητα, μετοχές και 779 εταιρικά μερίδια της εταιρείας «.....». αξίας 29.672,11€ (779 x 38,09€), συνολικής κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντος 304.605,50€, για την οποία βεβαιώθηκε φόρος 48.651,37€.

Στις 27-10-2015 και αφού προηγήθηκε γνωστοποίηση στις 19-12-2013 για έλεγχο φορολογίας κεφαλαίου, εστάλη η με αριθ.πρωτ. «.....» συστημένη πρόσκληση στον τελευταίο για υποβολή αιτήματος περί υπαγωγής ή όχι στις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, αλλά παρήλθε άπρακτη η ταχθείσα προθεσμία, οπότε εφαρμόζεται υποχρεωτικά η πιο πάνω ΠΟΛ., σύμφωνα με την οποία προσδιορίζεται η αξία των εταιρικών μεριδίων της εταιρείας «.....» σε 47.322,93€ (779 x 60,748€ περίπου). Η συνολική κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος, ως Ν.Υ. της συζύγου του, διαμορφώνεται σε 313.431,90€ και ο αναλογούν φόρος σε 50.993,12€.

Επειδή προέκυψε διαφορά στο φόρο κληρονομιάς συντάχθηκε σημείωμα διαπιστώσεων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 07-12-2016. Ο τελευταίος υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. «.....»/27-12-2016 υπόμνημα, όπου κατέθεσε τις αντιρρήσεις του περί παραγραφής, περί μη υπαγωγής στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003 και περί διαφορετικού υπολογισμού αξίας κατά τον έλεγχο δήλωσης μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ στις 05-12-2002.

Ο προσφεύγων ως Ν.Υ. της «.....» με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί και οι ρυθμίσεις περί παράτασης της παραγραφής έχουν κριθεί αντισυνταγματικές, σύμφωνα με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της ολομέλειας του Σ.τ.Ε.

β) Ο υπολογισμός της αξίας των 779 εταιρικών μεριδίων της εταιρείας «.....». είναι εσφαλμένος, διότι έγινε σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2003 η οποία ισχύει από 21-04-2003, ενώ η φορολογική του υποχρέωση γεννήθηκε στις 09-09-2002, με το θάνατο της κόρης του.

γ) Η αποτίμηση της αξίας των 779 εταιρικών μεριδίων της πιο πάνω εταιρείας, έγινε με βάση την από 05-12-2002 εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, η οποία προέβη σε έλεγχο μεταβίβασης προσδιορίζοντας την αξία του κάθε μεριδίου σε 38,09€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001 περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο α) ...β).... ε) οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας α).....β) ολόκληρης επιχείρησης, μεριδίων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. 1031583/253/A0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055, η οποία τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. 1106181/704/A0013/25-11-2003 ΠΟΛ.1127, ορίζεται ότι στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής οι οποίες κατά την 21-04-2003 εκκρεμούν προς έλεγχο και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο να υποβάλλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών, για την υπαγωγή του ή μη στη ρύθμιση της ΠΟΛ.1055/2003. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο, που έχει εκκρεμή υπόθεση να αποφασίζει με ρητή δήλωσή του αν θέλει να υπαχθεί στις ρυθμίσεις της απόφασης ή στα ισχύοντα κατά το χρόνο φορολογίας του, δεδομένου ότι κατά το χρόνο αυτό δεν είχε εκδοθεί η προαναφερόμενη απόφαση.

Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των δέκα (10) ημερών και δεν εκδηλωθεί η επιθυμία του φορολογούμενου, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/2003, δεδομένου ότι δεν καταλείπεται πλέον στη Διοίκηση η δυνατότητα να μεταβάλλει οίκοθεν την έναρξη ισχύος αυτής και να υπαγάγει τον έλεγχο παλαιών υποθέσεων σε τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο σε αυτή (ΥΠ.ΟΙΚ.ΠΟΛ.1069/25-05-2010).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση .

Στην κρινόμενη υπόθεση διαπιστώθηκαν τα εξής:

α)ο έλεγχος ορθά προσδιόρισε την αξία των κληρονομιαίων στοιχείων (779 εταιρικών μεριδίων της εταιρείας «.....»), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003,

β)για την αποτίμηση των εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε. από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διευκρινίζεται ότι δεν πρόκειται για εφαρμογή της ΠΟΛ.1055/2003, αλλά για δήλωση του άρθρου 13 παρ.1 εδαφ. Α του Ν. 2238/1994 που αφορά το κέρδος ή την ωφέλεια (υπεραξία), που προέρχεται από μεταβίβαση επιχείρησης ή μεριδίων από επαχθή αιτία.

γ)επειδή η δήλωση υπεβλήθη το έτος 2003 οπότε η δεκαετία εξέπνευσε την 31-12-2013, η αρμόδια Δ.Ο.Υ ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν. 4098/2012, Ν.4141/2013 , Ν. 4337/2015 και Ν. 4446/2016, ορθά εξέδωσε την κρινόμενη πράξη.

Επειδή παρόλα αυτά και σύμφωνα με το σκεπτικό (5) της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια), η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά· βλ. και το Ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α' 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Επειδή ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα ως Ν.Υ. την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 & 2 του Συντάγματος (Σχετ. Σ.Τ.Ε. Επτ/μελές Τμήμα Β΄ 2934, 2935/2017).

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την με αριθ. «.....»/13-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. «.....»/18-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» ΑΦΜ «.....», ως Ν.Υ. της αποβιωσάσης συζύγου του «.....», και την **ακύρωση** της με αριθ. «.....»/13-06-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ