

Θεσσαλονίκη 13.1.2005

Αρ.Πρωτ.4

Προς:  
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου  
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Σας κοινοποιούμε το με αριθμ.πρωτ.1098729/728/  
Α0013/ ΠΟΛ.1140/8.12.2004 έγγραφο Υπουργείου Οικονομίας  
και Οικονομικών με θέμα: γνωμοδότηση με αρ.459/04 του  
Ν.Σ.Κ., για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ε. Σαρρής

Χρ. Φαρδής-Πανταζή

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ13η)  
ΤΜΗΜΑ Φ.Μ.Α.Π.

Αθήνα, 8 Δεκεμβρίου 2004  
Αρ.Πρωτ.1098729/728/Α'0013

ΠΟΛ:1140

Ταχ. Δ/ση : Ερμού 23-25 ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ  
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα  
Πληροφορίες : Γεωργία Γεωργούτσου  
Τηλέφωνο : 210 - 32 53 767  
FAX : 210 - 32 36 438  
E-mail : [kefalaio-a1@ky.ypoik.gr](mailto:kefalaio-a1@ky.ypoik.gr)

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της 459/2004 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.

Σας κοινοποιούμε την 459/04 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της σε ανάλογες περιπτώσεις.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 του Ν. 3091/02 που ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2003 και με τις οποίες οι υπόχρεοι σε φόρο υπόκεινται αυτοτελή φορολόγηση για τις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό μεταβιβάσεις (μετοχών, εταιρικών μεριδίων κλπ.) αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, οι συντελεστές καθοριζόμενους από τις διατάξεις αυτές, έχουν εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση (χρόνος θανάτου κληρονομουμένου ή σύνταξη οριστικού συμβολαίου) γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και όχι σ' αυτές που ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έναρξης ισχύος της διάταξης αυτής, λόγω μη υπάρξεως στο νόμο αυτό μεταβατικής διάταξης που να ορίζει το αντίθετο.

Στις περιπτώσεις, βέβαια, που έχει εφαρμογή η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2961/01, δηλαδή στις περιπτώσεις που η οικεία δήλωση υποβάλλεται για πράξη προσδιορισμού φόρου Εκδίδεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την 1.1.2003 για τα δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ισχύουν οι προαναφερθείσες διατάξεις περί αυτοτελούς φορολόγησης.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης  
ΤΣΑΜΗ ΔΗΜΗΤΡΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 459/2004  
Το ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Τμήμα Β΄)  
Συνεδρίαση της 23-9-2004

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ  
Μέλη: Σπ. Σκουτέρης, Αλ. Τζεφεράκος, Σπ. Δελλαπόρτας,  
Κ.Καποτάς, Π.Κιούσης, Ηλ.Ψώνης, Νομικοί Σύμβουλοι.  
Εισηγητής: Αθανάσιος Τσιοκάνης, Πάρεδρος ΝΣΚ

Αριθμός Ερωτήματος: 1001626/16/Α0013/2-3-2004 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται α) αν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3091/2002 στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, όταν ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έναρξης του Ν.3091/2002.

β) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης αν στις διατάξεις αυτές υπάγονται όλες οι υποθέσεις (εκκρεμείς ή μη) ή μόνο όσες αντιμετωπίζουν ευνοϊκότερα το φορολογούμενο σε σχέση με το παλαιότερο καθεστώς και στην περίπτωση αυτή, αν απαιτείται αίτηση του υπόχρεου σε φόρο για την αναδρομική εφαρμογή του νόμου (και μέχρι πότε θα πρέπει αυτή να υποβληθεί) ή θα πρέπει οίκοθεν να ελεγχθούν όλες οι υποθέσεις από τις αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες:

Ι. Από το ερώτημα και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το εξής ιστορικό.

Φορολογούμενοι στους οποίους περιήλθε λόγω θανάτου της μητέρας τους στις 14-11-2002 μεταξύ άλλων μια ετερρόρυθμη εταιρεία με αντικείμενο την εκμετάλλευση ιδιωτικού σχολείου, υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου τις σχετικές δηλώσεις φόρου κληρονομίας.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπήγαγε τις ανωτέρω υποθέσεις στο παλαιό καθεστώς λόγω του χρόνου θανάτου της κληρονομούμενης αρνούμενη να τους υπαγάγει στο νεώτερο και ευνοϊκότερο καθεστώς του Ν. 3091/2002 που ισχύει από 1-1-2003.

Με αίτηση του προς το Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών ένας εκ των συγκληρουμένων ζήτησε την υπαγωγή του στον Ν.3091/2002 ισχυριζόμενος ότι "Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έσφαλε ωστόσο κατά την υπαγωγή μας στον ανωτέρω νόμο, δεδομένου ότι ο νέος και ευνοϊκότερος για τον φορολογούμενο, νόμο έχει πάντοτε αναδρομική ισχύ για τις εκκρεμούσες υποθέσεις. Η αρχή αυτή θεσπίζεται με πάγια νομολογία του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται μόνο εάν ο νόμος προβλέπει το αντίθετο ρητώς και σαφώς.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι έχουν υποβληθεί στην ερωτώσα υπηρεσία πλήθος παρομοίων ερωτημάτων και αιτήσεων και επί των οποίων η υπηρεσία απάντησε αρνητικά στηριζόμενη πλην άλλων και στην 1021758/166/Α0033/ ΠΟΛ. 1039/5.3.2003 εγκύκλιο, ηγέρθησαν στην ερωτώσα Υπηρεσία αμφιβολίες περί της ορθότητας της δοθείσας απ' αυτήν αρνητικής απαντήσεως.

II. Επί των ως άνω ερωτημάτων το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

1. Η παράγραφος 7 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 "Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομικών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών από Λαχεία", όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 11 Ν. 3091/2002 (Α' 330/24-12-2002) και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2003 βάσει της ρητής διάταξης του άρθρου 30 περ. η' του αυτού νόμου (Ν.3091/2002), ορίζει ότι:

"α. Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιριών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

Β. Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία και με συντελεστή δύο και τέσσερα τοις

εκατό (2,4%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των περιπτώσεων α' και β' απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Για τα περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 21, 22, 23, 24, 29 παράγραφος 2, 36 και 47.

Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που υπόχρεος σε φόρο, με τη δήλωση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων συνυποβάλλει αίτημα για τη μη εφαρμογή της".

Περαιτέρω το άρθρο 6 του Ν. 2961/01 ρητά ορίζει ότι η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ενώ το άρθρο 62 παρ. 1 του αυτού νόμου ότι σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής, η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή.

2. Από την διάταξη του άρθρου 4 § 5 του Συντάγματος κατά την οποία οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν, χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη και διατάξεις του άρθρου 78 § 1 και 4 εδ. α' κατά τις οποίες κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος (παράγραφος 1) και ότι 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 (παρ. 4 εδ. α'), σαφώς συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος προς καθορισμό των διαφόρων μορφών των οικονομικών επιβαρύνσεων προς δημιουργία δημοσίων εσόδων για την κάλυψη των δαπανών του κράτους και οι οποίες δύναται να επιβληθούν επί των φορολογουμένων κατά διαφόρους τρόπους περιορίζεται όμως κατά τούτο από το Σύνταγμα ,από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η, πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα, όπως είναι η αρχή της καθολικότητας του φόρου και η φορολογική ισότητα, εξειδικευμένη δια του κατ' αρχήν βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμού του φορολογικού βάρους, επιβαλλομένου πάντως επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης όπως η περιουσία, το εισόδημα, δαπάνες κλπ. (βλ. Ολ. ΣτΕ 2113/63).

Περαιτέρω κατά γενική αρχή του δικαίου ο νέος γόμος κατά κανόνα δεν έχει αναδρομική δύναμη δηλαδή δεν εφαρμόζεται σε γεγονότα ή νομικές καταστάσεις προγενέστερες της ισχύος του νόμου.

Λόγω όμως της μη κατοχύρωσης με συνταγματική διάταξη της ανωτέρω αρχής ο νομοθέτης δεν κωλύεται να προσδώσει στο νέο νόμο αναδρομική δύναμη είτε με ρητή διάταξη είτε σιωπηρώς αν τούτο προκύπτει σαφώς εκ του όλου περιεχομένου αυτού, η οποία πάντως (αναδρομική, δύναμη), εφόσον πρόκειται για επιβολή φορολογικού βάρους δεν μπορεί να επεκταθεί πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε (άρθρο 78 § 2 Συν/τος).

Εξ άλλου στη φορολογική νομοθεσία δεν υπάρχει όσο αφορά τις διοικητικές κυρώσεις (πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις, πρόστιμα κλπ) διάταξη αντίστοιχη ανάλογη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα στην οποία ορίζεται ότι "από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη, εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις".

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, όμως, με μια σειρά αποφάσεων του (1525/55 , 2460/81 , 2672/84 , 4055/98 , 4256/2001) δέχεται, ότι οι νέοι νόμοι που ρυθμίζουν ευμενέστερα για τον φορολογούμενο θέματα προστίμων, προσθέτω φόρων ή προσαυξήσεων, που επιβάλλονται σ' αυτόν λόγω μη συμμορφώσεως του προς τις Επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας όπως π.χ, στη μη υποβολή και υποβολή ανακριβών δηλώσεων, εφαρμόζονται, και επί εκκρεμών υποθέσεων δηλαδή σχέσεων που δημιουργήθηκαν στο παρελθόν και ρυθμίζονται από το προγενέστερο δίκαιο καίτοι ο νομοθέτης δεν έχει προσδώσει στο νεώτερο νόμο αναδρομική δύναμη.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις το ΣτΕ θεωρεί ότι υπάρχει τεκμήριο αναδρομική εφαρμογής του νέου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων τεκμήριο το οποίο μόνο με σαφή αντίθετη διάταξη δύναται να ανατραπεί ( ΣτΕ 2460/81 ) αιτιολογεί δε την ανωτέρω κρίση του ως εξής:

"Κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, δι' ων προβλέπεται η επιβολή προσθέτου φόρου ή προσαυξήσεως εις βάρος του φορολογουμένου του παραλιπόντος την υποβολήν εις την φορολογική αρχήν της προβλεπόμενης δηλώσεως ή του υποβαλόντος δήλωσιν εκπρόθεσμον ή ανακριβή είναι ο επί απειλή οικονομικής κυρώσεως, εξαναγκασμός του υποχρέου εις ταχείαν και ακριβή συμμόρφωσιν προς την σχετική υποχρέωσιν του. Όταν όμως, ο νομοθέτης, μεταβάλλων αντιλήψεις, κρίνει, ότι ο σκοπός ούτος δύναται να επιτευχθεί δι' ηπιωτέρων μέσων, τότε ελέγχεται ου μόνον άσκοπος και άδικαιολόγητος αλλά και αντίθετος προς την νεωτέραν νομοθετικήν βούληση η επιβολή των παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων, αίτινες υπερβάλλουσι το μέτρον, όπερ ήδη (κατά τον χρόνον της τελικής κρίσεως της διαφοράς), κρίνεται

υπό του νομοθέτου ως αναγκαίον. Εις τας περιπτώσεις ταύτας ειδικώς δέον, κατ' εξαίρεσιν του γενικού κανόνος περί μη αναδρομικότητας του νόμου, να γίνει δεκτόν ότι υπάρχει τεκμήριον αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιώτερου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπεί ( ΣτΕ 2460/81).

3. Εκ των ανωτέρω, σαφώς συνάγεται ότι το ως άνω τεκμήριό αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων εκτός βεβαίως της περιπτώσεως καθ' ην ο νεότερος νόμος περιέχει σαφή αντίθετη διάταξη, εφαρμόζεται σύμφωνα πάντα με την επί του θέματος νομολογία του ΣτΕ αποκλειστικώς και μόνον επί νόμων ρυθμιζόντων ευνοϊκότερα για τον φορολογικό παραβάτη θέματα διοικητικών κυρώσεων (ΣτΕ 3278/92), όπως προσθέτων φόρων ή προσαυξήσεων, προστίμων κλπ.

Συνεπώς το τεκμήριο αυτό ,δεν εφαρμόζεται σε νόμους με τους οποίους ρυθμίζονται θέματα φορολογικών επιβαρύνσεων ή ελαφρύνσεων (υποκείμενο και αντικείμενο της φορολογίας, φορολογικοί συντελεστές κλπ) για τα οποία σύμφωνα πάντα με την πάγιο νομολογία του ΣτΕ ο νομοθέτης κέκτηται ευρεία διακριτική ευχέρεια (Ολ. ΣτΕ 2113/63 ) δυνάμενος, εάν τούτο επιθυμεί να προσδώσει στο σχετικό νόμο αναδρομική δύναμη σταθμίζοντας εκάστοτε τις δημοσιονομικές ανάγκες της χώρας.

III. Κατόπιν των ανωτέρω στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 του Ν. 3091/2002 που ισχύουν από 1.1.2003 και με τις οποίες παρέχεται η ευχέρεια στους υπόχρεους σε φόρο να ζητήσουν την αυτοτελή φορολόγηση των αναφερομένων στο άρθρο αυτό μεταβιβάσεων (μετοχών, εταιρικών μερίδων κλπ.) αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής με συντελεστές καθοριζόμενους από τις διατάξεις αυτές, έχουν εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση (χρόνος θανάτου κληρονομούμενου) γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και όχι σε αυτές που ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έναρξης της διάταξης αυτής λόγω μη υπάρξεως στο νόμο αυτό μεταβατικής διάταξης, που να ορίζει το αντίθετο, το οποίο πάντως θα ήτο συνταγματικώς επιτρεπτό.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 23.9.2004

Ο Πρόεδρος

Ο Εισηγητής

Αθανάσιος Δ. Τσιοκάνης

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Χρήστος Τσεκούρας

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ