



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Θεσσαλονίκη: 15-3-2017
Αριθ. Απόφασης: 723**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. 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».
- στ. 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».
- ζ. 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».

η. 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».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. 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-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του- **ΑΦΜ κατά της υπ' αρ./....-2016 και της υπ' αρ./....-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ./....-2016** και την **υπ' αρ./.....-2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από-2016** 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 .../....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου κληρονομιάς **3.938,53€**, αναφορικά με τις **υπ' αρ./....-2005,/.....2009(συμπληρωματική) και .../....-2010 (τροποποιητική της/2009) δηλώσεις**

φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/2004), που υποβλήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τους πλησιέστερους συγγενείς του αποβιώσαντος . .

Με την με αριθμό/...2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεης και αλληλεγγύως υπεύθυνης (κατά ποσοστό 3/8) του πατέρα της . . του, αποβιώσαντος στις-2012, κληρονόμου του διαφορά φόρου κληρονομιάς **738,48€**, αναφορικά με τις υπ' αρ./....-2005, 2005,/...2009 (συμπληρωματική) και/....-2010 (τροποποιητική της/2009) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/2004).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ....., σε εκτέλεση της υπ' αρ..../....-2015 εντολής ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου να βεβαιώσει φόρο κληρονομιάς έχει παραγραφεί, γιατί έχει υποπέσει στην αποσβεστική προθεσμία του άρθρου 81 παρ.5 του Ν.2961/2001
- 2) Το δικαίωμα επιβολής φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί.
- 3) Έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Η μη αναφορά της αιτιολογίας στο «σώμα» της πράξης αποτελεί ελάττωμα, συνιστά «παράλειψη ουσιώδους τύπου» που καθιστά την πράξη ακυρωτέα. Διαπίστωση αντιφάσεων.
- 4) Ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων επί των οδών .., . και Ενωτικών έγινε από τους κληρονόμους ορθώς δια του συνημμένου στη δήλωση φύλλου υπολογισμού αντικειμενικής αξίας (23.646,54 €), ωστόσο μεταφέρθηκε λανθασμένα στη δήλωση από αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ..
- 5) Ο υπολογισμός της αξίας των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση και η φορολόγηση των κληρονόμων είναι αντίθετος προς το Σύνταγμα. Μη νόμιμα η Δ.Ο.Υ. χρησιμοποιεί την Πολ. 1053/2003 για να υπολογίσει την αξία της συμμετοχής του θανόντος σε πέντε εταιρείες, καθώς αυτή εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 του Ν.2238/94 και όχι κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 και του άρθρου 12 παρ.4 του ν.2961/2001

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για βεβαίωση φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, με το άρθρο 81 παρ 3 και 7 του Ν. 2961/2001, ορίζεται: «1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε

άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών, γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101, δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.» και «7. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.»

Επειδή, με το άρθρο 45 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος, συμπεριλαμβανομένης και της προσφεύγουσας υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. τις υπ' αριθμ. .../.....-2005 (αρχική),/.....2009 (συμπληρωματική) και .../.....2010 (τροποποιητική της υπ' αριθμ./2009) δηλώσεις φόρου κληρονομιάς.
- Βάσει της υπ' αρ./2005 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε α) σε 20.840,32 € αναφορικά με τα υπ' αρ. κληρονομαία στοιχεία (ακίνητα, αυτοκίνητα, καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, επιστροφή Φ.Ε.), και υπολογίστηκε φόρος κληρονομιάς 584,03 € και β) 639,66 € αναφορικά με εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές (υπ' αρ. στοιχείο), επί του οποίου ποσού υπολογίστηκε αυτοτελώς φόρος 7,67 €. Οι ανωτέρω φόροι καταβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ..... με τα υπ' αρ./.....2005 και .../.....-2005 διπλότυπα είσπραξης αντίστοιχα.
- Βάσει της ανωτέρω δήλωσης φόρου κληρονομιάς, η αξία της κληρονομικής μερίδας του . . του για τα ως άνω κληρονομαία στοιχεία προσδιορίστηκε σε 20.840,32 € (υπ' αρ. ... στοιχεία) και 639,66 € (υπ' αρ. στοιχείο) και προέκυψαν φόροι κληρονομιάς 42,01 € και 3,84 €, που βεβαιώθηκαν με τον υπ' αρ. .../.../.....2005 χρηματικό κατάλογο από την ανωτέρω φορολογική αρχή.
- Ακολούθως, βάσει της υπ' αρ./2009 συμπληρωματικής δήλωσης, η αξία της

κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας και του . . αναφορικά με τα συμπληρωματικώς δηλωθέντα κληρονομιαία στοιχεία προσδιορίστηκε σε 203,08 € και προέκυψαν φόροι κληρονομιάς 17,31 € για την πρώτη και 8,66 € για τον δεύτερο, που κρίθηκαν αμελητέοι.

- Σε εκτέλεση της υπ'αρ.-2015 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος των ανωτέρω δηλώσεων από τη Δ.Ο.Υ.... και συντάχθηκε η από-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Οι οριστικές αυτές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (υπ' αρ. ... και-2016) αποτελούν τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης του φόρου κληρονομιάς κατόπιν ελέγχου, κατά το άρθρο 45 του Ν. 4174/2013 και της «ταμειακής βεβαίωσης» (βεβαίωσης με τη στενή έννοια του όρου).

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν.2961/2000 «*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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ.-2015 εντολή ελέγχου φόρου

κληρονομιάς βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στις υπ'αρ./2005,/2009 και/2010 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς του αποβιώσαντος στις ...-2004 . . του (αρ. φακέλου/2004). Κατά συνέπεια, ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις-2016.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έλλειψης εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος, για τους εξής λόγους:

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.....»

Επειδή, με το άρθρο 37 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου 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, με το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ..... αποτελεί και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, στις σελίδες 2-5 της έκθεσης παρατίθενται να δεδομένα των υποβληθείσων δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, στις σελίδες 5-19 αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και στις σελίδες 19-58 καταγράφονται πλήρως και λεπτομερώς όλες οι ελεγκτικές διαπιστώσεις, προσδιορίζεται βάσει ελέγχου η αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας και των συγκληρονόμων της, ενώ τόσο στην έκθεση όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις υπολογίζεται ο οφειλόμενος φόρος κληρονομιάς.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου διενεργήθηκε ορθώς από τους κληρονόμους, ενώ μεταφέρθηκε λανθασμένα από το φύλλο υπολογισμού ακινήτου στη δήλωση φόρου κληρονομιάς από υπάλληλο της φορολογικής αρχής, πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. του Ν. 2961/2001 «ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπός του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι κληρονόμοι του . . του, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, υπέβαλλαν στις-2005 την υπ'αρ./2005 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας – μεταξύ άλλων κληρονομιαίων στοιχείων – ποσοστό 2,083% εξ αδιαιρέτου 16 ισόγειων κτισμάτων κείμενων σε οικόπεδο επί των οδών ., . και Ενωτικών. Ως αξία του ανωτέρω ποσοστού επί των κτισμάτων δήλωσαν ποσό 21.894,93 €, ως προκύπτει και από το αντίστοιχο φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας των εν λόγω ακινήτων, δη συνολική αξία 1.051.125,30 € x 2,083% = 21.894,94 €. Βάσει ελέγχου και λόγω συνυπολογισμού του (αυξητικού) συντελεστή 1,08 λόγω πρόσοψης των ακινήτων σε δύο ή περισσότερες οδούς, η αξία των κτισμάτων ανήλθε σε 1.135.215,57 € και του ποσοστού 2,083% σε 23.646,54 €.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο υπολογισμός της αξίας των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση και η φορολόγησή τους είναι αντίθετος προς το Σύνταγμα. Μη νόμιμα η Δ.Ο.Υ. χρησιμοποιεί την Πολ. 1053/2003 για να υπολογίσει την αξία της συμμετοχής του θανόντος σε πέντε εταιρείες, καθώς αυτή εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 του Ν.2238/94 και όχι κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 και του άρθρου 12 παρ.5 του ν.2961/2001, πρέπει αυτός να απορριφθεί για τους εξής λόγους:

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν. 2961/2001 παρ. 4, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν. 3091/2002 *«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.»*

Επειδή το υπ' αριθμ. πρωτ. 1068130/449/0013/18-07-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003/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 κληρονομίας, 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' αριθμ.1031583/253/Α0013/ΠΟΛ1055/1.4.2003 (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, μερίδων 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, κατ' εφαρμογή της παραπάνω διάταξης εκδόθηκε η Πολ. 1055/2003 που αφορά στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Επίσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 2238/94 εκδόθηκε η Πολ. 1053/2003 που αφορά τη φορολόγηση της υπεραξίας από προκύπτει από μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων μη εισηγμένων επιχειρήσεων στο χρηματιστήριο, διάταξη που καμία εφαρμογή δεν έχει στην υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 7 του ν. 2961/2001, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του Ν.3091/2002 «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 δέκατα 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 δέκατα τοις εκατό (2,4%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β/ κατηγορία.

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

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 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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2016 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου κληρονομιάς της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ./.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του - Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2005,/2009 και/2010 αρ. φακέλου/2004)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία κληρονομικής μερίδας (βάσει των διατάξεων του ν. 3091/2002)	21.043,39 €	21.262,34 €	218,95 €
Αξία κληρονομικής μερίδας (με αυτοτελή φορολόγηση 1,20%)	639,66 €	639,66 €	0,00 €
Αξία κληρονομικής μερίδας (με αυτοτελή φορολόγηση 2,4%)	0,00 €	162.346,94 €	162.346,94 €
Προγενέστερες Δωρεές Γονικές Παροχές	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Συνολική φορολογητέα αξία	21.683,05 €	184.248,94 €	162.565,89 €
Αναλογών Φόρος (βάσει των διατάξεων του ν. 3091/2002)	584,03 €	626,23 €	42,20 €
Αναλογών Φόρος (βάσει της αυτοτελούς φορολόγησης 1,20%)	7,67 €	7,67 €	0,00 €
Αναλογών Φόρος (βάσει της αυτοτελούς φορολόγησης 2,4%)	0,00 €	3.896,33 €	3.896,33 €
Φόρος που έχει καταβληθεί	591,70 €	591,70 €	0,00 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00 €	3.938,53 €	3.938,53 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120% (περιορίζεται στο 120% βάσει της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011)	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €	3.938,53 €	3.938,53 €

Επί της υπ' αρ./....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2005, .../2009 και .../2010 αρ. φακέλου/2004)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία κληρονομικής μερίδας (βάσει των διατάξεων του ν. 3091/2002)	21.043,39 €	21.262,34 €	218,95 €
Αξία κληρονομικής μερίδας (με αυτοτελή φορολόγηση 0,60%)	639,66 €	639,66 €	0,00 €
Αξία κληρονομικής μερίδας (με αυτοτελή φορολόγηση 1,2%)	0,00 €	162.346,94 €	162.346,94 €
Προγενέστερες Δωρεές Γονικές Παροχές	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Συνολική φορολογητέα αξία	21.683,05 €	184.248,94 €	162.565,89 €
Αναλογών Φόρος (βάσει των διατάξεων του ν. 3091/2002)	42,01 €	63,12 €	21,11 €
Αναλογών Φόρος (βάσει της αυτοτελούς φορολόγησης 0,60%)	3,84 €	3,84 €	0,00 €
Αναλογών Φόρος (βάσει της αυτοτελούς φορολόγησης 1,2%)	0,00 €	1.948,16 €	1.948,16 €
Φόρος που έχει βεβαιωθεί	45,85 €	45,85 €	0,00 €
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00 €	1.969,27 €	1.969,27 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120% (περιορίζεται στο 120% βάσει της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011)	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €	1.969,27 €	1.969,27 €
Ως νόμω υπόχρεη με κληρονομική μερίδα 3/8 (κύριος φόρος)		738,48	738,48
Ως νόμω υπόχρεη με κληρονομική μερίδα 3/8 (πρόσθετος φόρος)		0,00	0,00
Σύνολο για καταβολή ως νόμω υπόχρεη		738,48	738,48

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
& Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.