



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 03-10-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1126

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7΄ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α΄ 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως

προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1118063 ΕΞ2016/5-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2562/19-8-2016) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε «Τροποποίηση της αριθμ. Δ6Α1058824ΕΞ 2014/8-4-2014 (Β'865,1079 &1846) απόφασης της Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Επίλυσης Διαφορών και Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων».

θ. Της αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β'2759/1.9.2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ περί παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από [.....] και με αριθμό πρωτοκόλλου [.....] ενδικοφανή προσφυγή της [.....], κατά της με αρ. [.....] οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. [.....] και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. [.....] οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. [.....], της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από [.....] και με αριθμό πρωτοκόλλου [.....] ενδικοφανή προσφυγή της [.....], 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. [.....] οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. [.....], επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος [.....] €, ήτοι διαφορά κύριου φόρου [.....] € πλέον πρόσθετος φόρος [.....] € κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα πλαίσια των διατάξεων των αρ. 73 και 74 Ν. 118/1973 , αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3943/2011, αρ. 1 & 2 Ν. 2523/97, του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), αρ. 1 παρ.5 Ν. 2892/2001, αρ. 12 Ν.

2961/01, και των διατάξεων της απόφασης του Υπ. Οικ. με αρ.πρωτ.1031583/253/ΠΟΛ.1055/ Α' 0013/1-4-2003. Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η κληρονομιά του [.....] που απεβίωσε στις [.....] αφήνοντας ως εκ διαθήκης κληρονόμους του: τη σύζυγό του [.....], τη θυγατέρα του [.....] και τον υιό του [.....], με κληρονομιάς στοιχεία: τις με αριθμό [.....] ονομαστικές μη ακέραιες μετοχές του ΟΑΣΘ, που αντιστοιχούν σε ποσοστό 25% και 51% αντίστοιχα της ακεραίας μετοχής του ΟΑΣΘ με τα αντίστοιχα δικαιώματα στον Συνεταιρισμό «Ηρακλής». Οι κληρονόμοι υπέβαλαν την υπ' αριθμ. [.....] δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώνοντας ως αξία για τις ανωτέρω μετοχές το ποσό των [.....] δρχ, η δήλωση εκκαθαρίστηκε βάσει του Ν. 2892/2001 και δεν προέκυψε φόρος. Ενεργώντας έλεγχο, στη δήλωση κληρονομιάς υπ αριθμ [.....] για τον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των μετοχών του ΟΑΣΘ λήφθηκε υπόψη ο προηγούμενος-πλησιέστερος προς το χρόνο φορολογίας (2001)- ισολογισμός της 31-12-2000 και προέκυψε ως αξία κάθε ακέραιας μετοχής το ποσό των [.....] δρχ, ενώ για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας των συνεταιριστικών μεριδίων του Προμηθευτικού Συνεταιρισμού Αυτοκινητιστών Θεσ/νίκης "Ο ΗΡΑΚΛΗΣ" έγινε εφαρμογή της ΠΟΛ 1055/2003 και προέκυψε ως αξία κάθε συνεταιριστικής μερίδας το ποσό των [.....] δρχ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μετοχών του Ο.Α.Σ.Θ. και αντισυνταγματικότητα της εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 Ν.3091/2002 και της κατ εξουσιοδότηση ΠΟΛ1055/2003 Υπουργικής Απόφασης λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής φορολογικών διατάξεων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την κρίση της υπ αριθμ ΔΕφΑθ 647/2012 απόφασης.
2. Η επιβολή του πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας αντιβαίνει στην αρχή της χρηστής διοίκησης διότι θεωρήθηκε ανακριβής η δήλωση κατόπιν εφαρμογής του μεταγενέστερου της δήλωσης νομικού πλαισίου.
3. Παραβίαση της πρόβλεψης της ΠΟΛ1127/2003 περί υποβολής ανέκκλητου αιτήματος υπαγωγής ή μη στην ρύθμιση της ΠΟΛ 1055/2003.

1. Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μετοχών του Ο.Α.Σ.Θ. και της αντισυνταγματικότητας της εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 Ν.3091/2002 και της κατ εξουσιοδότηση ΠΟΛ1055/2003 Υπουργικής Απόφασης λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής φορολογικών διατάξεων.

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ*

μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...» και το άρθρο 73§1 του Ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία) ορίζει ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001 ορίζουν τα εξής: «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 διάιρεση 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 περιέχονται 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.»

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 12 Ν.3091/2002 προστίθεται στο άρθρο 12 του Ν. 2961/2001 παράγραφος 4, που έχει ως ακολούθως: "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.» Συνεπώς, βάσει της εισηγητικής έκθεσης του άρθρου 12§1 Ν.3091/2002, με την ανωτέρω διάταξη παρέχεται η νομοθετική εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμού της αξίας των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών και ολόκληρης της επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή, σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1055/2003, 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». Σκοπός της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης είναι η αντικειμενικοποίηση της φορολογητέας ύλης στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, ώστε να καθίσταται εκ των προτέρων ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογικής επιβάρυνσης από τους φορολογούμενους και να εδραιωθεί το αίσθημα εμπιστοσύνης αυτών προς τις φορολογικές αρχές (ΠΟΛ1039/2003).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003 «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής» ορίζονται τα εξής: *Ι. 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. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων).

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων κάθε πηγής των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών. β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται: αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό (30%). ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας του τελευταίου μήνα του ημερολογιακού έτους πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$$\alpha = R \times \frac{1 - u^n}{i}$$

Όπου, - α = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή, και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης. - R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης. - n = το μελλοντικό χρονικό διάστημα, για το οποίο προσδοκάται το υπερκέρδος.

$$u^n = \frac{1}{(1 + i)^n}$$

η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι ένα λεπτό του ευρώ. - i = το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης :

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλίο αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001 . Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία. β) Η φορολογητέα αξία των μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ισούται με την αγοραία αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2961/2001. γ) Η φορολογητέα αξία των μεταφορικών μέσων, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2961/2001.

1.3. Προσδιορισμός αξίας λοιπών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού α) Η αξία των αποθεμάτων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης. β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης. γ) Η αξία των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης. 2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά τη μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Α) και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Α).

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από την μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς. Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών. β) Από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται: αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό (30%). Ειδικά για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) δεν αφαιρείται η ετήσια αμοιβή. ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας του τελευταίου μήνα του ημερολογιακού

έτους πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$\alpha = R \times 1 - \text{un}$. όπου :

i- α = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή, και αποτελεί την αυλή αξία της επιχείρησης.

- R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.

- n = το μελλοντικό χρονικό διάστημα, για το οποίο προσδοκάται το υπερκέρδος.

- un= $1 (1 + i)^n$, η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι ένα λεπτό του ευρώ.

- i = το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης :

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλίο αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2961/2001. Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία. β) Η φορολογητέα αξία των μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ισούται με την αγοραία αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2961/2001. γ) Η φορολογητέα αξία των μεταφορικών μέσων, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2961/2001.

1.3. Προσδιορισμός αξίας λοιπών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού α) Η αξία των αποθεμάτων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης. β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης. γ) Η αξία των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης. 2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά τη μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Α) και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Α).

Γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η φορολογητέα αξία ατομικής επιχείρησης εξευρίσκεται κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α και Β, χωρίς υπολογισμό της αξίας των ακινήτων και των αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, έστω κι αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της.

Δ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ, ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ή ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η φορολογητέα αξία των εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε επιχείρηση εξευρίσκεται αν η αξία, που προκύπτει κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α, Β και Γ, πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής.

Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών 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 η 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. 4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όλων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όλων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.»

Επειδή, αντιπαραβάλλοντας τις διατάξεις του άρθρου 12 Ν.2961/2001 (όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3091/2002) με αυτές της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1055/2003, όπως παρατίθενται ανωτέρω, προκύπτει σαφώς ότι η διάταξη του άρθρου 12§1 Ν.3091/2002 προβλέπει τη χρήση των συγκεκριμένων κριτηρίων εξεύρεσης της φορολογητέας αξίας ήτοι: για τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, λαμβάνονται υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και για ολόκληρη επιχείρηση, μερίδες ή μεριδία και ποσοστά συμμετοχής, λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, η αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία, τα οποία κριτήρια ενσωματώνονται στην κατ'εξουσιοδότηση Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1055/2003 και συστηματοποιούνται σε μέθοδο εξεύρεσης του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας.

Επειδή, η Υπουργική απόφαση ΠΟΛ 1055/2003 (σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1069/2010) στο κεφάλαιο Ε' "Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών" στην παράγραφο 4 ενότητα II. 1, αναγράφει το πεδίο εφαρμογής και συγκεκριμένα ορίζει ότι αυτή εφαρμόζεται: 1) σε υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 24/12/2002 (ημ/νια δημοσίευσης του νόμου 3091/2002 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) και μεταγενέστερα, 2) σε όλες τις υποθέσεις στις οποίες η οικεία δήλωση υποβάλλεται μετά τις 21/04/2003 (ημ/νια δημοσίευσης της ΠΟΛ 1055 στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως) ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, 3) και σε όλες τις παλαιές υποθέσεις οι οποίες εκκρεμούσαν προς

έλεγχο και δεν είχε εκδοθεί η πράξη επιβολής φόρου μέχρι τις 21/04/2003, κατηγορία στην οποία υπάγεται και η ελεγχόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, η υπαγωγή και των παλαιών υποθέσεων στην απόφαση αυτή έγινε αφενός για διευκόλυνση των υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και αφετέρου για λόγους δίκαιης μεταχείρισης των φορολογουμένων, καθόσον καθίσταται εκ των προτέρων ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογικής επιβάρυνσής τους και εδραιώνεται το αίσθημα εμπιστοσύνης των πολιτών προς τις φορολογικές αρχές, χωρίς να γίνεται διάκριση παλαιών και νέων υποθέσεων.

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 (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.

Επειδή, όλα τα δικαστήρια, ανεξαρτήτως βαθμού ή δικαιοδοσίας νομιμοποιούνται να ελέγχουν τη συνταγματικότητα της διάταξης νόμου που έχει εφαρμογή στην επίδικη διαφορά και να μην την εφαρμόζουν αν θεωρούν ότι έρχεται σε αντίθεση με τον υπέρτατο νόμο του κράτους (διάχυτος έλεγχος). Περαιτέρω, το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας δεν τίθεται αυτοτελώς, αλλά ενόψει συγκεκριμένης διαφοράς (παρεμπόπτων έλεγχος). Ο έλεγχος δεν δύναται να αφορά το σύνολο ενός νόμου, αλλά μόνο την κρίσιμη για την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς διάταξη και το νόημα αυτής (συγκεκριμένος έλεγχος). Όταν το δικαστήριο άγεται σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας, παραμερίζει τη διάταξη και δεν την εφαρμόζει στην επίδικη διαφορά, χωρίς η δικαστική κρίση να παράγει δεδικασμένο και χωρίς να δεσμεύει τα δικαστήρια των άλλων βαθμών και δικαιοδοσιών. Συνεπώς, η κήρυξη μιας διάταξης νόμου ως αντισυνταγματικής δεν οδηγεί στην ακύρωσή της. Μόνο στην περίπτωση που δύο από τα τρία Ανώτατα Δικαστήρια της χώρας (ΣΤΕ, ΑΠ, ΕΣ) εκδώσουν αντιφατικές για την αντισυνταγματικότητα της ίδιας διάταξης και συγκληθεί το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο για να άρει την αμφισβήτηση και αποφανθεί οριστικώς περί της αντισυνταγματικότητας της διάταξης, τότε η απόφαση αυτή έχει ισχύ έναντι όλων (Καϊάφα Μαρία, Το Συμβούλιο της

Επικρατείας ως ανεξάρτητος παράγοντας στη διαμόρφωση πολιτικής, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, 2010, σελ. 14-15).

Επειδή, το Δικαστήριο κρίνει ελεύθερα και κατά περίπτωση, όπως προκύπτει άλλωστε κι από την υπ αριθμ 3662/2012 ΔΕΦΑΘ σύμφωνα με την κρίση της οποίας *δια της διατάξεως του άρθρου 12§4 Ν.2961/2001 εισήχθη νέος (αντικειμενικός) τρόπος προσδιορισμού της αξίας της φορολογητέας κληρονομιαίας ύλης και δεν μετεβλήθη το ύψος του φόρου* και κατά συνέπεια δεν τίθεται ζήτημα (αντισυνταγματικής) αναδρομικής επιβολής φόρου σε αντίθεση με την κρίση της υπ αριθμ ΔΕΦΑΘ 647/2012 απόφασης που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, στην προκειμένη περίπτωση, ορθά και νόμιμα για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών του ΟΑΣΘ λήφθηκε υπόψη ο πλησιέστερος προς το χρόνο φορολογίας 2001 ισολογισμός της 31-12-2000, ενώ για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας των συνεταιριστικών μεριδίων του Προμηθευτικού Συνεταιρισμού Αυτοκινητιστών Θεσ/νίκης “Ο ΗΡΑΚΛΗΣ” έγινε εφαρμογή της ΠΟΛ 1055/2003.

2. Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη σύννομης επιβολής πρόσθετου φόρου 120%.

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «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, στο άρθρο 1§4 του Ν. 2523/1997 (Α΄ 179), ορίζει ότι: «4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του Ν.Δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α΄) δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού.». Σύμφωνα δε, με το άρθ. 26§1 του Ν. 3943/2011, το οποίο αντικατέστησε την παρ. 4 του αρθρ. 2 του Ν. 2523/97, «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α)..... β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος». Οι ως άνω διατάξεις έχουν εφαρμογή και για πράξεις προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται μετά την δημοσίευση του Ν. 3943/11.

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 (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.

Συνεπώς, ορθά και νόμιμα διενεργήθηκε έλεγχος στις δηλωθείσα αξία της δήλωσης φόρου κληρονομιάς βάσει του οποίου της καταλογίσθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη η διαφορά του φόρου και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίως φόρου, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε με τη ανακριβή δήλωση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων.

3. Ως προς το τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασεως της πρόβλεψης της ΠΟΛ1127/2003 περί υποβολής ανέκκλητου αιτήματος υπαγωγής ή μη στην ρύθμιση της ΠΟΛ 1055/2003.

Επειδή, όπως αναλύθηκε παραπάνω, σύμφωνα με την υπό περίπτωση γ' της παραγράφου 1 της ενότητας II της ΠΟΛ1055/2003 *οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών ... οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας*, ήτοι κατά την 21-04-2003.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1106181/704/ΠΟΛ.1127/Α'0013/25-11-2003 (ΦΕΚ/1827Β'/18-12-2003) απόφαση στο τέλος της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 της ενότητας II της 1031583/253/ΠΟΛ.1055/Α'0013/01-04-2003 απόφασης, προστίθεται δεύτερο εδάφιο που έχει ως ακολούθως: *«Στις υποθέσεις αυτές, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, πριν την διενέργεια του ελέγχου, καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο σε φόρο να υποβάλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή του, για την υπαγωγή του ή μη στην παρούσα ρύθμιση»*. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο, που έχει εκκρεμή υπόθεση, να αποφασίζει με ρητή δήλωσή του, αν θέλει να υπαχθεί στις ρυθμίσεις της ανωτέρω απόφασης ή στα ισχύοντα κατά το χρόνο φορολογίας του, δεδομένου ότι κατά το χρόνο φορολογίας δεν είχε εκδοθεί η προαναφερόμενη απόφαση (ΠΟΛ 1055/2003).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1069/2010, αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των 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 μεταβάλει οίκοθεν την έναρξη ισχύος αυτής και να υπαγάγει τον έλεγχο παλαιών υποθέσεων σε τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο σε αυτή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο Προϊστάμενος της [.....] κοινοποίησε την με αρ. πρωτ. [.....] πρόσκληση προς την ενδιαφερόμενη με την οποία την καλούσε να υποβάλλει ανέκκλητο αίτημα για την υπαγωγή της ή μη στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/2003 «προσδιορισμός φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής» όπως τροποποιήθηκε με την υπ'. ΠΟΛ.1127/03 επισημαίνοντας στην προσφεύγουσα ότι αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των 10 ημερών και δεν υποβληθεί εκ μέρους της το σχετικό ανέκκλητο αίτημα με το οποίο θα εκδηλωθεί η επιθυμία της σχετικά με την υπαγωγή της ή μη στην ΠΟΛ1055/2003 τότε θα εφαρμοστεί υποχρεωτικά η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1055/2003. Η δεκαήμερη προθεσμία εξέπνευσε στις [.....] άπρακτη χωρίς την ρητή δήλωση της φορολογούμενης για τον τρόπο φορολόγησής της και ως εκ τούτου εφαρμόστηκε υποχρεωτικά η ΠΟΛ. 1055/2003 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, καθιστώντας τον υπό κρίση σχετικό ισχυρισμό της προσφεύγουσας ως προβαλλόμενο αλυσιτελώς και καταχρηστικά.

Επειδή με βάση τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι και ανυποστήρικτοι. Αντίθετα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από [.....] εκθέση ελέγχου του Προϊσταμένου της [.....], επί της οποίας εδράζεται η έκδοση της προσαλλόμενης πράξης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης [.....] και με αριθμό πρωτοκόλλου [.....] ενδικοφανούς προσφυγής της [.....], κατά της με αρ. [.....] οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. [.....].

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του ν.2892/01 (Α' κατηγορία)	6.500.000	0%	0
	11.500.000	5%	575.000
	4.792.805	15%	718.921
	ΣΥΝΟΛΟ	22.792.805	1.293.921
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ			0,00
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ			1.293.921
4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ή ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ (120% ανακριβούς δήλωσης)			1.552.705
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ			2.846.626 δρχ
			ή 8.354,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).