



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 16-09-2016

Αριθμός απόφασης: 1015

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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. 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 Β3250/04-12-2014) «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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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 ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ κατά της υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ.

7. 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 του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου εκ 13.570,25 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 16.284,30 €, δη σύνολο εκ 29.854,55 € σε βάρος του προσφεύγοντα, ως κληρονόμου εκ διαθήκης - μετ' άλλων - του αποβιώσαντος στις-2001 του

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, ερειδόμενη στην από-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2014 εντολής ελέγχου για τον προσδιορισμό της αξίας της κληρονομηθείσας στους α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....».

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν υποβολής στην Δ.Ο.Υ. στις-2004 της υπ' αρ./2004 δήλωσης φόρου κληρονομιάς, (που έλαβε από τη φορολογική αρχή αριθμό φακέλου Θ/2001), εκπροθέσμως από την – Α.Φ.Μ., εκ διαθήκης κληρονόμο μετ' άλλων του αποβιώσαντος στις-2001 του, δηλώνοντας ως κληρονομαίο στοιχείο ένα δίκυκλο, εργοστασιακής κατασκευής, με αριθμό κυκλοφορίας και ημερομηνία α' αδείας-1999. Από τη συνημμένη στην ανωτέρω δήλωση υπ' αρ./2001 δημόσια διαθήκη, διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι ο θανών κατέλιπε ως κληρονομιά την υπό κρίση μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. στους προαναφερόμενους κληρονόμους του, οι οποίοι δεν υπέβαλαν την προβλεπόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς για τα κληρονομηθέντα εταιρικά μερίδα της Ε.Π.Ε.

➤ Ο προσφεύγων υπέβαλε τον του 2001 την υπ' αρ./2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με αριθμό φακέλου Θ –/2001, στη Δ.Ο.Υ. για 150 εταιρικά μερίδια της «.....», αξίας 10.000 δρχ έκαστο (ήτοι 29,34 €). Σε βάρος του βεβαιώθηκε φόρος κληρονομιάς εκ 105.000 δρχ (ή 308,14 €).

➤ Την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης και τη βεβαίωση του προκύψαντος φόρου κληρονομιάς (με τον υπ' αρ.-2001 χρηματικό κατάλογο) επιβεβαιώνει το υπ' αρ. πρωτ./2001 πιστοποιητικό του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, που όμως επισημαίνει τη μη διενέργεια ελέγχου της υπόθεσης.

➤ Κατόπιν εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος, που προσδιόρισε

την καθαρή θέση της κληρονομηθείσας επιχείρησης σε 12.000.000 δρχ (ήτοι 35.216,43 €) και την αξία του κάθε μεριδίου σε 12.000 δρχ (ήτοι 35,21 €). Κατά συνέπεια, η αξία των 150 κληρονομηθέντων από τον προσφεύγοντα εταιρικών μεριδίων προσδιορίστηκε σε 12.000.000 : 1.000 μερίδια = 12.000 δρχ x 150 μερίδια = 1.800.000 δρχ (ήτοι 5.252,46 €). Παρά τις προκύψασες διαφορές αξίας βάσει δήλωσης και ελέγχου, ο προσφεύγων ουδέποτε ενημερώθηκε από τη φορολογική αρχή για την τυχόν υποχρέωσή του να προβεί σε διορθωτική δήλωση φόρου κληρονομιάς. Αντ' αυτού, μετά την παρέλευση 10 και πλέον ετών του επιδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο και επιβολή φόρου

- Το άρθρο 102 του Ν. 2961/2001 προβλέπει δεκαετή παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο.
- Το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 παρατείνει την προθεσμία παραγραφής, που λήγει έως τις 31-12-2011, έως τις 31-12-2012.
- Στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις-2016, δη μετά την 10ετή παραγραφή της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου, για την οποία η προθεσμία είχε συμπληρωθεί αρχικώς στις 31-12-11 και παρατάθηκε τελικώς έως τις 31-12-2012, εφόσον ο προσφεύγων είχε υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς για τα μερίδια της Ε.Π.Ε. τον του 2001.

3. Μη νόμιμη εφαρμογή μεταγενέστερου μη ευμενούς νομοθετικού καθεστώτος

- Η καθαρή θέση της επιχείρησης έπρεπε να προσδιορισθεί, βάσει του άρθρου 12 του Ν.Δ. 118/1973, όπως έγινε στην πρώτη έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε στις-2002.
- Με την προσβαλλόμενη πράξη εφαρμόστηκε μεταγενέστερο νομοθετικό καθεστώς του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001, που προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 3091/2002, με έναρξη ισχύος στις 22-11-2001 (ενώ ο θάνατος του κληρονομούμενου είναι στις-2001), σε εκτέλεση της οποίας εκδόθηκε η ΥΑ 1031583/ΠΟΛ 1055/1.4.2003 και η ΥΑ 110681/703/ΠΟΛ. 1127/25.11.2003.

4. Αντισυνταγματική η ΠΟΛ.1055/2003, λόγω απαγόρευσης νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον προσδιορισμό του αντικείμενου του φόρου

- Το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος προϋποθέτει την ύπαρξη τυπικού νόμου για την επιβολή φόρου, ενώ η παρ. 4 του ίδιου άρθρου ρητά ορίζει ότι το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.
- Αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 και 11 του Ν. 2238/1994, που προστέθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 4 και 11 του Ν. 2753/1999, εφόσον καθιστούν το αντικείμενο της φορολογίας αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

5. Επιβολή υπερβολικού πρόσθετου φόρου για υποτιθέμενη μη υποβολή δήλωσης

- Το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι οι γενικά παραδεδεδιγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε αντίθετη διάταξη νόμου.
- Το άρθρο 6 του Ν.Δ. 53/1974, που κυρώθηκε με τη Σύμβαση της Ρώμης (04-11-1950), προβλέπει το δικαίωμα κάθε προσώπου σε δίκαιη δίκη.
- Το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 καθιερώνει αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού του προστίμου των παραβάσεων του Κ.Β.Σ., περιορίζοντας την δυνατότητα της φορολογικής αρχής και την εξουσία των διοικητικών δικαστηρίων, κατά παράβαση του άρθρου 6 της Ε.Σ.Δ.Α..
- Το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος καθιερώνει την ισότητα των Ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη, αλλά και την συνεισφορά τους ανάλογα με τις δυνάμεις τους.
- Το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος, αλλά και τα άρθρα 8-11 της Ε.Σ.Δ.Α. καθιερώνουν την αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την οποία οι επιβαλλόμενοι από το νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι προς την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.
- Συνεπεία των ανωτέρω, είναι αντισυνταγματική η επιβολή φορολογικού βάρους, προσδιοριζόμενου κατ' αντικειμενικό τρόπο, όπως και οι διατάξεις που το προβλέπουν, προσκρούοντας στην αρχή της ισότητας και της αναλογικότητας (ΣτΕ 3370/2008).
- Στην προκειμένη περίπτωση, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα εντελώς δυσανάλογος και εξοντωτικός πρόσθετος φόρος (ποσοστό 120%), κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, και μάλιστα καταχρηστικά, κατά παράβαση του άρθρου 25 παρ. 3 του Συντάγματος, εφόσον υπέβαλε δήλωση φόρου κληρονομιάς και ελλείψει οποιασδήποτε ειδοποίησης από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές για 10 και πλέον χρόνια, του δημιουργήθηκε καλόπιστα η πεποίθηση ότι δεν υπέχει οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση.

6. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου

- Σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει του διοικούμενους να προστατεύουν δικαιώματα και συμφέροντά τους.
- Η αρχή της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος) επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην επικαλείται δικές της παραλείψεις, για τις οποίες ο διοικούμενος δεν φέρει ευθύνη.
- Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική διοίκηση όφειλε να γνωρίζει ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς το 2001, ενώ υφίσταται έκθεση ελέγχου από το 2002, με αποτέλεσμα η εκ νέου εκτίμηση της αξίας της επιχείρησης και επιβολή φόρου να είναι αυθαίρετη και ανατιολόγητη.

Ως προς τους ισχυρισμούς (υπ' αρ. 1 & 6) περί υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς για τα κληρονομηθέντα εταιρικά μερίδια της Ε.Π.Ε. και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (λόγω αυθαίρετης και ανατιπολόγητης εκ νέου εκτίμησης της αξίας της επιχείρησης και επιβολής φόρου)

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή, το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 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 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. 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 ίδιων 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».

Επειδή, το άρθρο 61 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Κεφάλαιο Α'. 1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου».

Επειδή, το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...».

Επειδή, το άρθρο 63 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ.. 2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους...».

Επειδή, το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου. 2. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη».

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Αρμόδιος για την αποδοχή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του κληρονομουμένου».

Επειδή, το άρθρο 68 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η δήλωση υποβάλλεται με κατάθεση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας από τους υπόχρεους κατά το άρθρο 61 ή από τους πληρεξουσίους αυτών και υπογράφεται από αυτούς ενώπιον του αρμόδιου υπαλλήλου που την παραλαμβάνει».

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Κατ' εξαίρεση, αν μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που δηλώθηκαν εμπρόθεσμα περιλαμβάνονται και ακίνητα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους μπορεί να γίνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή και άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει. Αν η αξία για τα ακίνητα που δηλώθηκε συμπίπτει με την αγοραία αξία τους, η υπόθεση περαιώνεται ως ειλικρινής, αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μπορεί μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία έξι (6) μηνών από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνη με την αξία που προσδιόρισε ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτήν και εφόσον όλα τα υπόλοιπα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη δήλωση είναι ακριβή, η συμπληρωματική δήλωση θεωρείται ειλικρινής και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο».

Επειδή, η διαδικασία της προεκτίμησης έχει εφαρμογή μόνο επί εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε ακίνητα, τα οποία μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, και όχι σε άλλα κληρονομαία περιουσιακά στοιχεία που δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακινήτων. (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ. 414).

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, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. 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 σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στο φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 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 ...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Στις-2001 υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. (λόγω αρμοδιότητας, ως φορολογικής αρχής της κατοικίας του κληρονομούμενου, δηλωθείσας επί του, στη Ν. Ν.) η υπ' αρ./2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (που έλαβε αριθμό φακέλου Θ –/2001) του θανόντα στις-2001 του από τους εκ της υπ'αρ.-2001 δημόσιας διαθήκης του κληρονόμους α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ., με δηλωθέν ως κληρονομαίο στοιχείο το σύνολο των χιλίων (1.000) εταιρικών μεριδίων της επιχείρησης «.....», αξίας εκάστου εκ 10.000 δρχ, ήτοι η μεν 850 εταιρικά μερίδια, με δηλωθείσα αξία 8.500.000 δρχ, ο δε 150 εταιρικά μερίδια, με δηλωθείσα αξία εκ 1.500.000 δρχ. Βάσει της αξίας της κληρονομικής μερίδας εκάστου και δυνάμει της φορολογικής κλίμακας για την Δ' κατηγορία του Ν. 2892/2001, ελλείψει συγγένειας με τον κληρονομούμενο, προέκυψαν οι κατωτέρω φόροι για καταβολή, οι οποίοι βεβαιώθηκαν από τη φορολογική αρχή με τους υπ' αρ.-2001 (Α.Τ.Β./2001) και-2001 (Α.Τ.Β./2001) σε βάρος της και του αντίστοιχα:

Υπ'αρ./2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	8.500.000 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	2.555.000 δρχ
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	1.500.000 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	105.000 δρχ

➤ Σύμφωνα με την από-2002 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που συνυπέβαλε μετά της ενδικοφανούς προσφυγής της ο προσφεύγων, η αξία της ανωτέρω μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου (στην έκθεση δεν αναγράφεται αριθμός εντολής ελέγχου) σε 12.000.000 δρχ (αντί της βάσει δήλωσης αξίας εκ 10.000.000 δρχ), ήτοι σε 10.200.000 δρχ η αξία των 850 εταιρικών μεριδίων που κληρονομεί η (850 x 12.000 δρχ) και σε 1.800.000 δρχ η αξία των 150 εταιρικών μεριδίων που κληρονομεί ο (150 x 12.000

δρχ). Στην ανωτέρω έκθεση δεν προσδιορίζεται φόρος λόγω της διαφοράς αξίας δήλωσης και ελέγχου, ενώ τόσο από την ενδικοφανή προσφυγή όσο και από τις έγγραφες απόψεις της φορολογικής αρχής δεν προκύπτει η κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου.

➤ Στις-2002 υπεβλήθη από τους ανωτέρω στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ./2002 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκε ως κληρονομιαίο στοιχείο η καθαρή θέση της προαναφερθείσας Ε.Π.Ε., με φορολογητέα αξία εκ 12.000.000 δρχ (ως η προσδιορισθείσα αξία βάσει της από-2002 έκθεσης ελέγχου). Αναλυτικά προέκυψαν οι κατωτέρω φόροι που καταβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. με τα υπ' αρ.-2002 (από την) και-2002 (από τον) διπλότυπα είσπραξης:

Υπ'αρ./2002 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς	
<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει δήλωσης</u>
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	10.200.000 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	3.150.000 δρχ
- Φόρος βεβαιωθείς βάσει υπ' αρ./2001 αρχικής δήλωσης	2.555.000 δρχ
Υπόλοιπο κυρίου φόρου	595.000 δρχ
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	1.800.000 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	210.000 δρχ
- Φόρος βεβαιωθείς βάσει υπ' αρ./2001 αρχικής δήλωσης	105.000 δρχ
Υπόλοιπο κυρίου φόρου	105.000 δρχ

➤ Ελλείπει πράξεων προσδιορισμού φόρου ή φύλλων ελέγχου, και λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς, εκτιμάται ότι η προαναφερθείσα από-2002 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αφορά στη διαδικασία προσωρινής εκτίμησης (ή προεκτίμησης), που προβλέπεται από το άρθρο 73 παρ. 3 του Ν.2961/2001. Η εν λόγω διαδικασία έχει εφαρμογή μόνο επί εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε ακίνητα και συνεπάγεται, σε περίπτωση που γίνει αποδεκτή από τον υπόχρεο - στην τυχόν διαφορά- φόρου δια της υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, την περαίωσης της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο ακίνητο, ως ειλικρινούς. Συνεπεία αυτού, εφόσον η εν λόγω «προεκτίμηση» δεν αφορούσε σε ακίνητο αλλά σε επιχείρηση, δεν παράγει τα έννομα αποτελέσματα του άρθρου 73 παρ. 3 του Ν. 2961/2001 και είναι δεσμευτική, ήτοι η υπόθεση ως προς το συγκεκριμένο κληρονομιαίο στοιχείο – την μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. – δεν θεωρείται περαιωμένη, και συνεπώς είναι δεκτική φορολογικού ελέγχου.

➤ Στις-2004 υπεβλήθη από έτερη κληρονόμο εκ διαθήκης του θανόντα, την του (μητέρα του) – Α.Φ.Μ. σε έτερη φορολογική αρχή, δη τη Δ.Ο.Υ., ως αρμοδία λόγω της τελευταίας κατοικίας του κληρονομούμενου, δηλωθείσας επί της στη , δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως αρχική, που έλαβε αριθμό δήλωσης/2004 και αριθμό φακέλου Θ –/2001. Η δήλωση περιλάμβανε ως κληρονομιαίο στοιχείο μόνο ένα δίκυκλο, με δηλωθείσα αξία εκ 4.400,00 €. Εφόσον από τη δημόσια διαθήκη του θανόντα προέκυπτε η ύπαρξη

έτερου αδήλωτου κληρονομαίου στοιχείου, δη της υπό κρίση επιχείρησης, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, αγνοώντας, ως φαίνεται την υποβολή των προγενέστερων δηλώσεων στη Δ.Ο.Υ.

➤ Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου Ν. 2961/2001-ΠΟΛ.1055/2003 αλλά και την από-2016 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ.-2014 εντολή ελέγχου για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της επίμαχης μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε.. Ωστόσο, στο αρχείο της φορολογικής αρχής βρέθηκε και η προγενέστερη υπ' αρ.-2011 χειρόγραφη εντολή ελέγχου για τον έλεγχο του φακέλου Θ-...../2001 για τον προσδιορισμό της αξίας της μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», έδρα το, με αντικείμενο δραστηριότητας την επεξεργασία πλαστικών και Α.Φ.Μ. (σχετική η υπ' αρ./2001 διαθήκη).

➤ Διενεργώντας έλεγχο, βάσει της ΠΟΛ. 1055/2003 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η ανωτέρω φορολογική αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία ολόκληρης της επιχείρησης σε 281.958,76 €, ακολούθως την αξία του μεταβιβαζόμενου λόγω θανάτου στην ποσοστού 85% της Ε.Π.Ε. (για την ακρίβεια των 850 εκ των 1.000 εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε.) σε 239.664,94 € και τη αξία του κληρονομούμενου στον ποσοστού 15% της Ε.Π.Ε. (δη των 150 εκ των 1.000 εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε.) σε 42.293,81 €.

Από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών συνάγεται ότι πράγματι οι υπόχρεοι σε δήλωση κληρονόμοι εκ διαθήκης του αποβιώσαντος στις-2001 του, του και του υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομιάς, δηλώνοντας τα κληρονομηθέντα σε αυτούς εταιρικά μερίδια της επιχείρησης «.....», πλην όμως σε έτερη φορολογική αρχή (τη Δ.Ο.Υ.) από την αρμόδια χωρικά, λόγω τελευταίας κατοικίας του θανόντα, Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, εφόσον η δήλωση δεν είχε περαιωθεί ως ειλικρινής δια της διαδικασίας της προεκτίμησης, που εφαρμόζεται μόνο σε ακίνητα, ορθώς η Δ.Ο.Υ. προέβη σε έλεγχο της υπόθεσης.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς για τα κληρονομηθέντα εταιρικά μερίδια της Ε.Π.Ε. είναι αληθής και αποδεκτός. Ωστόσο ο ισχυρισμός του περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, λόγω αυθαίρετης και ανατιολόγητης εκ νέου εκτίμησης της αξίας της επιχείρησης και επιβολής φόρου, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς ισχυρισμό (υπ' αρ. 5) περί επιβολής υπερβολικού πρόσθετου φόρου για υποτιθέμενη μη υποβολή δήλωσης

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 2523/97, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνος θανάτου στις 13-07-2001) όριζε ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάμισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, τα ανωτέρω ποσοστά πρόσθετου φόρου τροποποιήθηκαν – με το Ν. 3220/2004 – σε 2% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης και 2,5% για τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/97 όριζε και ορίζει ότι : «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».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/97, ως ισχύει μετά τις αλλαγές που επέφερε ο Ν. 3943/2011, ορίζει ότι : «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ... β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Ν. 2523/1997, το κεφάλαιο, που αναφέρεται στους πρόσθετους φόρους, χαρακτηρίζεται από το ενιαίο των ρυθμίσεών του σε όλες τις φορολογίες αλλά και για το σύστημα της συνάρτησης του ύψους του πρόσθετου φόρου με το χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης. Με τον τρόπο αυτόν παύει πλέον η ύπαρξη διάσπαρτων διατάξεων σε όλες τις φορολογίες, ώστε ούτε και αυτοί που εφαρμόζουν τις σχετικές διατάξεις να μπορούν να γνωρίζουν, χωρίς τη βοήθεια νομοθετικών κειμένων, ποιοι πρόσθετοι φόροι ίσχυαν για τη συγκεκριμένη φορολογία και για τον κρίσιμο εκάστοτε χρόνο. Εξάλλου, καταργείται το πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες. Επιπλέον, ορίζεται πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος.

Επειδή, με τη θέσπιση από τον Ν. 2523/1997 αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να επιβάλλει πρόσθετους φόρους, αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της ανακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων ή της μη υποβολής αυτών, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής, δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ως ίσχυε κατά το χρόνο θανάτου, όριζε ότι οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες, για καθεμιά από τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Για τους δικαιούχους δε της Δ' κατηγορίας, μεταξύ αυτών των εξωτικών, ορίζει την ακόλουθη φορολογική κλίμακα (συμφώνως με το άρθρο 1 του Ν. 2892/2001):

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Δ΄

Κλιμάκια (σε δρχ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (δρχ)	Φορολογητέα περιουσία (δρχ)	Φόρος που αναλογεί (δρχ)
1.200.000	-	-	1.200.000	-
16.800.000	35	5.880.000	18.000.000	5.880.000
54.000.000	50	27.000.000	72.000.000	32.880.000
Υπερβάλλον	60			

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε, κατόπιν ελέγχου, τη φορολογητέα αξία ολόκληρης της υπό κρίση επιχείρησης σε 281.958,76 €, ακολούθως την αξία των μεταβιβαζόμενων λόγω θανάτου στην 850 εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε. σε 239.664,94 € (ή 81.665.828 δρχ) και στον 150 μεριδίων σε 42.293,81 € (ή 14.411.615 δρχ). Βάσει ελέγχου και δυνάμει του Ν. 2892/2001, προέκυψαν οι κατωτέρω φόροι, που βεβαιώθηκαν από τη φορολογική αρχή με α) τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-/2016) για την και β) με τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-/2016) για τον

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει ελέγχου</u>
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	81.665.828 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	38.679.496 δρχ
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	46.415.395 δρχ
Σύνολο για καταβολή	85.094.894 δρχ ή 249.728,22 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	14.411.615 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	4.624.065 δρχ

Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	5.548.878 δρχ
Σύνολο για καταβολή	10.172.943 δρχ ή 29.854,55 €

➤ Οι πρόσθετοι φόροι επιβλήθηκαν από την ανωτέρω φορολογική αρχή σε βάρος των κληρονόμων λόγω μη υποβολής δήλωσης, και όχι λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ως ήταν το ορθό. Ωστόσο, τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων και στις δύο περιπτώσεις (υποβολής ανακριβούς δήλωσης και μη υποβολής δήλωσης) έχουν το ίδιο πλαφόν, δη 120%, όσο και το συνολικό ποσοστό πρόσθετου φόρου που επιβλήθηκε σε βάρος των και

Παρά ταύτα, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτει ότι οι ανωτέρω κληρονόμοι υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομιάς (την υπ'αρ./2001 αρχική και/2002 συμπληρωματική) στη Δ.Ο.Υ., δηλώνοντας την επίμαχη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. ως κληρονομιαίο τους στοιχείο, οφείλουν οι δηλώσεις αυτές να ληφθούν υπόψη και να εκπέσει ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε βάσει αυτών, ως εξής:

<u>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	81.665.828 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	38.679.496 δρχ
Βεβαιωθείς φόρος βάσει δηλώσεων	3.150.000 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου	35.529.496 δρχ
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης (120%)	42.635.395 δρχ
Σύνολο για καταβολή	78.164.891 δρχ ή 229.390,73 €
Φορολογητέα αξία κληρονομικής μερίδας	14.411.615 δρχ
Αναλογούν κύριος φόρος	4.624.065 δρχ
Βεβαιωθείς φόρος βάσει δηλώσεων	210.000 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου	4.414.065 δρχ
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης (120%)	5.296.878 δρχ
Σύνολο για καταβολή	9.710.943 δρχ ή 28.498,73 €

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί επιβολής υπερβολικού πρόσθετου φόρου για υποτιθέμενη μη υποβολή δήλωσης στερείται νομικού ερείσματος και βασιμότητας και απορρίπτεται. Ωστόσο, κατά τον υπολογισμό του αναλογούντος κύριου φόρου κληρονομιάς πρέπει να συνυπολογισθεί και να εκπέσει ο φόρος που βεβαιώθηκε (ή καταβλήθηκε) βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων, και στο υπόλοιπο του κύριου φόρου να επιβληθεί πρόσθετος φόρος (120%) λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Ως προς τον ισχυρισμό (υπ' αρ. 2) περί παραγραφής δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο και επιβολή φόρου

Επειδή, το άρθρο 73 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υποχρέων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : «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, το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001, ορίζει 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, ...».

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1198/21-09-2011 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31.12.2011, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ...»

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω ρύθμισης, η ανωτέρω παράταση κρίνεται αναγκαία λόγω: α) οργανωτικής αναδιάρθρωσης των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012. Και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ., β) τεράστιας έλλειψης προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν. 4024./2011 (εφεδρεία κλπ) στη λειτουργία των υπηρεσιών (προκειμένου να

αποφευχθεί η ενασχόληση του εισπρακτικού μηχανισμού με τη λήψη μέτρων για διακοπή ή αναστολή της παραγραφής χρεών με αβέβαιο σε πολλές περιπτώσεις αποτέλεσμα και να καταστεί δυνατή η επικέντρωση των προσπαθειών του στις οφειλές που είναι εισπραξιμες , δεδομένης και της δυσχέρειας ολοκλήρωσης της λήψης των ανωτέρω μέτρων λόγω της αναδιοργάνωσης του εισπρακτικού μηχανισμού και της έλλειψης προσωπικού) και γ) μη πλήρους μέχρι σήμερα επιχειρησιακής λειτουργίας και εφαρμογής του συστήματος ELENXIS.

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

Επειδή, το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1)

έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «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 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...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο και επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων, αναφορικά με την υπ' αρ./2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Δ.Ο.Υ./Θ-...../2001), βάσει του άρθρου 102 παρ.1 του Ν. 2961/2001, έληγε το πρώτον στις 31-12-2011, λαμβάνοντας με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 παράταση έως τις 31-12-2012 και με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 εκ νέου παράταση έως τις 31-12-2013. Αντίστοιχα, η παραγραφή για την υπ' αρ./2002 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Δ.Ο.Υ./Θ-...../2001) έληγε το πρώτον στις 31-12-2012, λαμβάνοντας με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 παράταση έως τις 31-12-2013.

➤ Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., καίτοι φέρεται να αγνοούσε την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων, εκδόθηκε αρχικώς η υπ' αρ./2011 εντολή ελέγχου για τον

προσδιορισμό της αξίας της επίμαχης μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε.. και ακολούθως η υπ' αρ.: 2014 εντολή ελέγχου.

➤ Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 και του 22 του Ν. 4203/2013, η ανωτέρω παραγραφή, που έληγε στις 31-12-2013, παρατάθηκε έως τις 31-12-2015, και περαιτέρω, συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 έως τις 31-12-2016.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στις 08-04-2016, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό (υπ' αρ. 4) περί αντισυνταγματικότητας της ΠΟΛ.1055/2003, λόγω απαγόρευσης νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου

Επειδή, το άρθρο 12 του Ν.2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών...», ως συμπληρώθηκε από το Ν.3091/2002 με την προσθήκη της παραγράφου 4, ορίζει ότι : «Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: ... 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' αρ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.7.2003 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 κληρονομιάς, 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' αριθ. 1031583/253/A0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 (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, το άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα».

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αντισυνταγματικότητας της ΠΟΛ.1055/2003, λόγω απαγόρευσης νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου προβάλλεται καταχρηστικώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό (υπ' αρ. 3) περί μη νόμιμης εφαρμογής μεταγενέστερου μη ευμενούς νομοθετικού καθεστώτος

Επειδή, η ενότητα II παρ. 1 της υπ' αρ. πρωτ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής», ως συμπληρώθηκε από την υπ' αρ. πρωτ. 1106181/704/Α0013/ΠΟΛ1127/25-11-2003 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζει ότι : «Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών: ... 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. 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».

Επειδή, η ΠΟΛ.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «Στην Απόφαση ΠΟΛ. 1055/2003 στην ενότητα II της παραγράφου 1 αναγράφεται το πεδίο εφαρμογής της και συγκεκριμένα ορίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται ... και (iii) σε όλες τις παλαιές υποθέσεις οι οποίες εκκρεμούσαν προς έλεγχο και δεν είχε εκδοθεί η πράξη επιβολής φόρου μέχρι τις 21-4-2003. 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 ΠΟΛ.1069/25-05-2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών περί «Προσδιορισμού αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κλπ με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1055/2003» ορίζει ότι : «...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:

➤ Στις-2015 επιδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. οι υπ' αρ./2015 και/2015 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στους και, οι οποίοι ανταποκρινόμενοι υπέβαλαν στη φορολογική αρχή τις με αρ. πρωτ./2015 και υπεύθυνες δηλώσεις του Ν.1599/1986, εκφράζοντας την επιθυμία να ελεγχθούν με τις διατάξεις

της ΠΟΛ. 1055/2003. Κατόπιν τούτου και συμφώνως προς την ΠΟΛ.1069/2010, εφαρμόστηκε υποχρεωτικά η ΠΟΛ.1055/2003.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής μεταγενέστερου μη ευμενούς νομοθετικού καθεστώτος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αρ.-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες υπ' αρ./2001 και/2002 στη Δ.Ο.Υ. δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και την έκπτωση του φόρου που υπολογίστηκε βάσει αυτών και βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε από το φόρο που προέκυψε βάσει ελέγχου, ως κάτωθι:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Φορολογητέα αξία κληρονομιάς	14.411.615 δρχ	14.411.615 δρχ	-
Κύριος φόρος	4.624.065 δρχ	4.624.065 δρχ	-
-Βεβαιωθείς φόρος βάσει δήλωσης	-	-210.000 δρχ	-210.000 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου	4.624.065 δρχ	4.414.065 δρχ	-210.000 δρχ
Πρόσθετος φόρος (120%)	5.548.878 δρχ	5.296.878 δρχ	-252.000 δρχ
Σύνολο φόρου	10.172.943 δρχ	9.710.943 δρχ	-462.000 δρχ
	ή 29.854,55 €	ή 28.498,73 €	ή -1.355,82 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 2001-2002

Ως προς υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος Φόρος	4.414.065 δρχ
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	5.296.878 δρχ
Σύνολο Φόρου	9.710.943 δρχ
	ή 28.498,73 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α. α.

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).