



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **01-09-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **912**

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

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** της **το γένος - ΑΦΜ κατά της υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς & Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../2001) της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2016 **Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.**

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 **Εισήγηση της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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** της **το γένος 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) διαφορά κύριου φόρου δωρεάς εκ 303.000 δρχ (ή 889,21 €) πλέον πρόσθετου φόρου εκ 363.600 δρχ (ή 1.067,06 €), δη σύνολο εκ 666.600 δρχ (ή 1.956,27 €), μετά τη διαπίστωση βάσει ελέγχου ότι η μεταβίβαση μετοχών ανωνύμου εταιρίας που πραγματοποιήθηκε στις-1999 από την του (η οποία απεβίωσε στις-2001) προς την προσφεύγουσα (μετέπειτα κληρονόμο της), δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση) αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά) και την επιβολή φόρου για την υποκρυπτόμενη δωρεά οίκοθεν και β) διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς εκ 5.255.133 δρχ (ή 15.422,25 €) πλέον πρόσθετου φόρου εκ 6.306.159 δρχ (ή 18.506,71 €), δη σύνολο εκ 11.561.292 δρχ (ή 33.928,96 €), αφενός λόγω μη δήλωσης στην κληρονομική της μερίδα συγκεκριμένου ακινήτου, αλλά λόγω μη συνυπολογισμού ως προγενέστερης της ανωτέρω υποκρυπτόμενης δωρεάς μετοχών, και ως εκ τούτου υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Τα ανωτέρω ποσά βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. με τους υπ' αρ.-2016 και-2016 χρηματικούς καταλόγους (Α.Τ.Β.-2016 και-2016) αντίστοιχα.

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., στις-2001 απεβίωσε η του, ορίζοντας – μεταξύ άλλων – και την προσφεύγουσα ως κληρονόμο της, δυνάμει των υπ' αρ.-1990 και-1998 δημόσιων διαθηκών του συμβολαιογράφου

Με την υπ' αρ.-2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), δηλώθηκαν – μεταξύ άλλων κληρονομιαιών στοιχείων έτερων κληρονόμων της του – από την προσφεύγουσα τα παρακάτω κληρονομαία στοιχεία και προέκυψε ο παρακάτω φόρος κληρονομιάς, που βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ' αρ.-2002 χρηματικό κατάλογο. (Α.Τ.Β.-2002).

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό 1/3 ποσοστού 1/4 εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 150 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 25% σε οικόπεδο επί της οδού, στη	2.208.937 δρχ
2.	Ποσοστό 1/3 ποσοστού 1/4 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 105,80 τ.μ., μετά παταρίου, εμβαδού 150 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 77,54% στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	21.766.774 δρχ
3.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 30,98 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 7,40% στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	7.697.662 δρχ
4.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 13,20 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 3,10% στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	3.436.013 δρχ
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	35.109.386 δρχ

	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/50)	702.188 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	35.811.574 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Ν.2891/2001 Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	4.862.315 δρχ
		14.269,45 €

Με την υπ' αρ.-2002 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω ακίνητα, τα ποσοστά των οποίων ήταν υποχρεωμένη να μεταβιβάσει στην εργολάβο εταιρία «.....», δυνάμει του υπ' αρ.-/1963 και/1963 προσυμφώνων και εργολαβικών συμβολαίων της συμβολαιογράφου,, και ως εκ τούτου τα ακίνητα τέθηκαν υπό αναβολή φορολογίας:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 17%ο εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 502,85 τ.μ., επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
2.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 45,375%ο εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 905,60 τ.μ., επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	0 δρχ

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας 13.000 μετοχών της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....»-Α.Φ.Μ. που συντελέστηκε στις-1999 από την (εν ζωή τότε) του προς την του με ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης, αντί τιμήματος 13.650.000 δρχ, ήταν στην πραγματικότητα υποκρυπτόμενη δωρεά, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση (με ημερομηνία-1999).

Ο έλεγχος προέβη σε επιβολή **φόρου δωρεάς** επί της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών (εκ 13.650.000 δρχ) σε βάρος της προσφεύγουσας (υποκρυπτόμενης) δωρεοδόχου, αφαιρούμενου του φόρου που καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με τη δήλωση μεταβίβασης (πώλησης) μετοχών, βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 14 παρ. 9 του Ν. 2579/1998 για τη β' κατηγορία, λόγω συγγενικής σχέσης δωρήτριας (θείας) – δωρεοδόχου (ανιψιάς), σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999, ως εξής:

α/α	Περιγραφή μεταβιβαζόμενου στοιχείου λόγω δωρεάς	Αξία βάσει ελέγχου
1.	13.000 μετοχές της ανωνύμου εταιρίας «.....»-Α.Φ.Μ.	13.650.000 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΑΣ	985.500 δρχ
	-ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ με τη δήλωση πώλησης μετοχών	-682.500 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	303.000 δρχ

	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (120%)	363.600 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ	666.600 δρχ
		ή 1.956,27 €

Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι με την υπ'αρ.-1990 δημόσια διαθήκη της η κληρονομούμενη του κατέλιπε στην προσφεύγουσα και ένα γραφείο, εμβαδού 37,72 τ.μ., με αρ., στο μεσοπάτωμα της προαναφερθείσας οικοδομής επί της οδού, στη, που δεν δηλώθηκε στην κληρονομική της μερίδα. Ο έλεγχος προσδιόρισε – αντικειμενικώς – την αξία του παραπάνω κληρονομιαίου στοιχείου (ακινήτου) κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου της του στις-2001) σε 15.505.747 δρχ

Τέλος, κατά τη διάρκεια του ελέγχου περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής ότι ο εκ διαθήκης κληρονόμος της, του είχε προαποβιώσει αυτής στις-1996. Κατόπιν τούτου, και βάσει του άρθρου 1711 του Αστικού Κώδικα, ο έλεγχος εξέλαβε ως εξ αδιαθέτου κληρονομιά το ακίνητο (γραφείο μεσοπατώματος, εμβαδού 21,13 τ.μ., υπ'αρ., επί της οδού, στη), που κατέλιπε στον ανωτέρω η, με την υπ'αρ-1990 δημόσια διαθήκη του συμβολαιογράφου με κληρονόμο εξ αδιαθέτου – μετ' άλλων – και την προσφεύγουσα, κατά ποσοστό 25% εξ αδιαθέτου, ως τέκνο του προαποβιώσαντος αδελφού της, αξίας (ποσοστού 25%) εκ 2.047.418 δρχ.

Ακολουθώντας, ο έλεγχος, θεωρώντας ως ειλικρινείς τις αξίες των λοιπών ακινήτων που δηλώθηκαν, προσδιόρισε την συνολική φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας, συνυπολογίζοντας ως προγενέστερη και την υποκρυπτόμενη δωρεά μετοχών, και υπολόγισε τον συνολικό αναλογούντα φόρο κληρονομιάς, βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 1 παρ. 5 του Ν. 2892/2001 (β' κατηγορία), ως εξής:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό 1/3 ποσοστού 1/4 εξ αδιαθέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 150 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 25% σε οικόπεδο επί της οδού, στη	2.208.937 δρχ
2.	Ποσοστό 1/3 ποσοστού 1/4 εξ αδιαθέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 105,80 τ.μ., μετά παταρίου, εμβαδού 150 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 77,54% στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	21.766.774 δρχ
3.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 30,98 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 7,40% στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	7.697.662 δρχ
4.	Γραφείο 1 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 13,20 τ.μ., υπ' αρ., με ποσοστό 3,10% στο ανωτέρω οικόπεδο, επί της οδού, στη	3.436.013 δρχ
5.	Ποσοστό 50% εξ αδιαθέτου ποσοστού 17% εξ αδιαθέτου οικοπέδου, εμβαδού 502,85 τ.μ., επί της οδού, στη (αναβολή	0 δρχ

	φορολογίας)	
6.	Ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ποσοστού 45,375‰ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 905,60 τ.μ., επί της οδού, στη (αναβολή φορολογίας)	0 δρχ
7.	Γραφείο μεσοπατώματος, εμβαδού 37,72 τ.μ., υπ' αρ., επί της οδού, στη	15.505.747 δρχ
8.	Ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου γραφείου μεσοπατώματος, εμβαδού 21,13 τ.μ., υπ' αρ., επί της οδού, στη	2.047.418 δρχ
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	52.662.551 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/50)	702.188 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	53.364.739 δρχ
	ΑΞΙΑ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΔΩΡΕΑΣ	13.650.000 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΚΛΗΡ/ΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	67.014.739 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Ν.2891/2001 Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	11.102.948 δρχ
	-ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ βάσει δηλώσεων	-4.862.315 δρχ
	-ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΔΩΡΕΑΣ	-985.500 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	5.255.133 δρχ
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%	6.306.159 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	11.561.292 δρχ
		ή 33.928,96 €

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

1. Έλλειψη νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου – παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου δωρεάς

- Βάσει του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης και επιβολής φόρου, προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.
- Βάσει του άρθρου 36 του Ν 2961/2001, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.
- Το επικαλούμενο σχετικό με την παραγραφή έγγραφο της γενικής φορολογικής διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ.-2015 δεν δεσμεύει τη φορολογική διοίκηση και τα

δικαστήρια, εφόσον παγίως κρίνεται ότι με την παρέλευση της 15ετίας (στην προκειμένη περίπτωση της μεταβίβασης μετοχών με το υπ'αρ.-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών της στις-2014) έχει επέλθει έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου δωρεάς και συνυπολογισμού αυτής στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας.

2. Μη νόμιμη επαγωγή των κληρονόμων στους κοινόχρηστους και κοινόκτητους χώρους του μεσοπατώματος της οικοδομής επί της οδού στη, που δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου

- Ως συνάγεται από τα άρθρα 1002 του Α.Κ. και 1 του Ν. 3741/1929, που προβλέπουν την αποκλειστική (χωριστή) κυριότητα επί ορόφου ή τμήματος ορόφου, οποιοδήποτε μέρος ακινήτου, που δεν ορίστηκε έγκαιρα και ρητά, διά του συστατικού της οροφοκτησίας τίτλου, ότι αποτελεί αντικείμενο αποκλειστικής κυριότητας κάποιου συνιδιοκτήτη, υπάγεται αυτοδικαίως στα αντικείμενα της αναγκαστικής συγκυριότητας επί του εδάφους και θεωρείται κοινόκτητο και κοινόχρηστο μέρος του ακινήτου.
- Οι κοινόκτητοι και κοινόχρηστοι χώροι οικοδομής δεν είναι δεκτικοί κυριότητας, ούτε πρωτότυπου τρόπου κτήσης κυριότητας λόγω τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας (κατά πάγια νομολογία, είναι αδύνατη η χρησικτησία χώρου οικοδομής, για τον οποίο δεν έχει συσταθεί οριζόντια ιδιοκτησία).
- Δυνάμει του υπ'αρ./1967 συμβολαίου σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου, επί διηρημένων και αυτοτελών τμημάτων πολυορόφου οικοδομής άπαντες οι χώροι της οικοδομής υπήχθησαν στις διατάξεις του Ν. 3741/1919 και των άρθρων 1002 και 1117 του Α.Κ..
- Αντιθέτως, για το μεσοπάτωμα της οικοδομής, με εξαίρεση κάποιους ρητά αναφερόμενους ως διηρημένους αυτοτελείς βοηθητικούς χώρους ισογείων καταστημάτων, δη παρακολουθήματα αυτών (πατάρια), δεν συστάθηκε οριζόντια και αυτοτελής ιδιοκτησία, και ως εκ τούτου, αποτελεί αυτοδικαίως κοινόχρηστο και κοινόκτητο χώρο.
- Στην προκειμένη περίπτωση, οι χώροι του μεσοπατώματος, που αναφέρονται στη διαθήκη ως «γραφεία» αρ. και δεν αποτελούν παρακολουθήμα (πατάρι) κανενός ισογείου καταστήματος, και κατά συνέπεια είναι κοινόκτητοι και κοινόχρηστοι χώροι της οικοδομής.
- Στην προκειμένη περίπτωση η θανούσα, κατά το χρόνο σύνταξης της διαθήκης, γνώριζε ότι δεν είχε την κυριότητα των «γραφείων» του μεσοπατώματος.
- Το πραγματικό εμβαδό του υπ'αρ. γραφείου του μεσοπατώματος είναι 28,85 τ.μ. και όχι 37,72 τ.μ., ως λανθασμένα κατέγραψε στη διαθήκη της η θανούσα, συμπεριλαμβάνοντας βοηθητικό χώρο, δη παρακολουθήμα (πατάρι) ισογείου καταστήματος της οικοδομής, ιδιοκτησίας τρίτου.
- Το πραγματικό εμβαδό του υπ'αρ. γραφείου του μεσοπατώματος είναι 15,71 τ.μ., εκ των οποίων 4,55 τ.μ. αποτελούν βοηθητικό χώρο, δη παρακολουθήμα (πατάρι) ισογείου καταστήματος της οικοδομής, ιδιοκτησίας τρίτου.

3. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόσθετο φόρο κληρονομιάς λόγω ανακρίβειας 120%

➤ Παρήλθε δεκαετία από τη λήξη του επόμενου έτους της υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς και το δικαίωμα του Δημοσίου παρεγράφη.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, το άρθρο 74 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι: «Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊστάμενου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπειριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου, ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει τη διενέργεια επανελέγχου».

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου 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, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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, ι) λοιπές πληροφορίες*».

Επειδή, η καταλογιστική πράξη, για να είναι έγκυρη, θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με το νόμο. Αν, επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από το νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, Αθήνα 2013, σελ. 1712).

Επειδή, η κρίση για τον χαρακτήρα του τύπου ως ουσιώδους ανήκει στον δικαστή. Ως κριτήρια για τον σχηματισμό της κρίσης λαμβάνονται: α) η σημασία που έχει η διαδικαστική ενέργεια: i) για την προστασία του διοικουμένου, διότι του παρέχει τη δυνατότητα διαφώτισης της Διοίκησης για την υπόθεση που τον ενδιαφέρει ή δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς και εγγυήσεις για την αμερόληπτη κρίση της υπόθεσής του ii) για την καλή λειτουργία της

Διοίκησης, με σκοπό την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος iii) για τον δικαστικό έλεγχο της πράξης και β) η επιρροή της παράλειψης του τύπου στη ρύθμιση που θεσπίζεται με την πράξη (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, Τόμος II, σελ. 127).

Επειδή, ως λόγοι τυπικής παρανομίας νοούνται αυτοί που αφορούν είτε την *εξωτερική* είτε την *εσωτερική* τυπική νομιμότητα της διοικητικής πράξης, δηλαδή τα εξωτερικά χαρακτηριστικά της και την τήρηση των διαδικαστικών κανόνων της (έγγραφος τύπος, χρονολογία, αρμοδιότητα, αιτιολογία, διαδικαστικοί τύποι κ.λπ.) (Ιάκωβος Γ. Μαθιουδάκης, Λέκτορας Τμήματος Νομικής Α.Π.Θ., *Τυπική παρανομία και αποκαθιστάμενη ζημία στην κρατική ευθύνη*).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Δυνάμει της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος φόρου κληρονομιάς.

- Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αρ.-2013 εγγράφου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο ζητείτο η «οίκοθεν φορολόγηση ... επτά (7) ιδιωτικών συμφωνητικών πώλησης μετοχών της '.....' προς επτά (7) φυσικά πρόσωπα, ως υποκρυπτόμενες δωρεές προς αυτά, με την επισήμανση ότι η πώληση δεν τεκμηριώνεται από τους λαμβάνοντες, όπως προκύπτει από στοιχεία».

- Μεταξύ των ανωτέρω προσώπων περιλαμβανόταν και η προσφεύγουσα, που με το από-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης φέρεται να είχε αγοράσει από την 13.000 μετοχές της ανωνύμου εταιρίας, με καταβληθέν τίμημα 13.650.000 δρχ. Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η σχετική δήλωση φόρου μεταβίβασης μετοχών και καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος εκ 682.500 δρχ.

- Από την ανωτέρω φορολογική αρχή συντάχθηκε η από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, στην οποία αρχικώς παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, ως προκύπτουν από το προαναφερθέν έγγραφο της Δ.Ο.Υ., από την οποία προηγήθηκαν διάφορες ελεγκτικές επαληθεύσεις δια κλήσεων προς ακρόαση σε κληρονόμους της αποβιωσάσης στις-2001, που ανταποκρίθηκαν δια σχετικών υπομνημάτων.

- Ακολουθούν οι διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ως προς το πραγματικό ή μη των μεταβιβάσεων μετοχών εξ επαχθούς αιτίας, κατόπιν λεπτομερούς εξέτασης των διαθηκών της κληρονομούμενης, των φορολογικών δηλώσεων των κληρονόμων, τον έλεγχο στοιχείων ελληνικών τραπεζών για τους λογαριασμούς της θανούσης, αλλά και την ομολογία τριών (..... του, του και του) εκ των επτά αγοραστών των υπό κρίση μετοχών της ανωνύμου εταιρείας «.....», με γραπτή τους δήλωση, ότι στην πραγματικότητα πρόκειται για δωρεές μετοχών και όχι για αγοραπωλησίες αυτών, καθώς δεν κατεβλήθη κανένα τίμημα.

➤ Μετά την παράθεση των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και των ελεγκτικών ενεργειών, καθώς την αναφορά των ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2961/2001 (αρ. 61, 62, 63, 65) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διατυπώνει την κρίση του, ότι η υπό κρίση μεταβίβαση μετοχών της από την στην το γένος (όπως και οι λοιπές 6 μεταβιβάσεις) δεν αποτελεί πώληση, αλλά υποκρυπτόμενη δωρεά προς το ανωτέρω (μετ' άλλων) τιμώμενο πρόσωπο κατ' άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999). Επιπροσθέτως, η ανωτέρω μεταβίβαση εκ χαριστικής, πλέον, αιτίας θεωρείται από τον έλεγχο ως προγενέστερη δωρεά, της οποίας η αξία θα φορολογηθεί οίκοθεν, και μετά θα συνυπολογιστεί στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας (ως και των άλλων κληρονόμων).

➤ Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., και σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, διαπιστώθηκε περαιτέρω ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και ένα γραφείο, εμβαδού 37,22 τ.μ. με αρ. στο μεσοπάτωμα της οικοδομής, επί της οδού στη, παρόλο που η διαθήκη ρητώς κατέλιπε τούτο σε αυτήν, διά της υπ'αρ.-1990 δημόσιας διαθήκης της.

Περαιτέρω, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής ότι ο εκ διαθήκης κληρονόμος της, του είχε προαποβιώσει αυτής στις-1996, με αποτέλεσμα το ακίνητο (γραφείο μεσοπατώματος, εμβαδού 21,13 τ.μ., υπ'αρ., επί της οδού, στη), που του κατέλιπε με τη διαθήκη της η ανωτέρω κληρονομουμένη να εκληφθεί από τον έλεγχο, ως εξ αδιαθέτου κληρονομιά, με κληρονόμο εξ αδιαθέτου – μετ' άλλων – και την προσφεύγουσα, κατά ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου.

➤ Ακολούθως, στην ίδια έκθεση (δη φόρου κληρονομιάς), ο έλεγχος προβαίνει τόσο στον υπολογισμό του φόρου της υποκρυπτόμενης δωρεάς, όσο και στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας (συνυπολογιζόμενης της αξίας της ως άνω δωρεάς) και του φόρου κληρονομιάς αυτής.

➤ Συνεπεία των ανωτέρω, παρά το γεγονός ότι η ανωτέρω έκθεση ελέγχου είναι πλήρης και εμπεριστατωμένη, δεν μπορεί να θεωρηθεί ειδική και ορισμένη, καθώς ενώ χαρακτηρίζεται ως έκθεση ελέγχου κληρονομιάς, ουσιαστικά συμπεριλαμβάνει και τη φορολόγηση της δωρεάς, χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση για αυτήν, που να προηγείται με αυτοτελείς διαπιστώσεις ελέγχου και αιτιολογικό υπόβαθρο, ισχύουσες διατάξεις του εν λόγω φορολογικού αντικειμένου (δη διατάξεις του Ν. 2961/2001 που αφορούν τη φορολογία δωρεάς) και πόρισμα, στο οποίο να εδράζεται η έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, υιοθετώντας τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, με αιτιολογία ωστόσο εναρμονισμένη (πραγματικά περιστατικά, κανόνες δικαίου και υπαγωγή τους ή μη σε αυτούς) στο συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο.

• Επιπροσθέτως, η υπό κρίση υπόθεση χρήζει έκδοσης δύο ξεχωριστών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δη μία για τη φορολόγηση της υποκρυπτόμενης δωρεάς και

έτερη για τη φορολόγηση της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας με το συνυπολογισμό της δωρεάς ως προγενέστερης.

➤ Στην εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη, υπ' αρ.-2016, συμπεριλαμβάνονται ο προσδιορισμός τόσο του φόρου δωρεάς, όσο και του φόρου κληρονομιάς, παρόλο που χαρακτηρίζεται στην κεφαλίδα της ως «οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς», και μάλιστα «μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων», ενώ πρόκειται για μεταβίβαση λόγω δωρεάς μετοχών ανωνύμου εταιρίας και ακολούθως και πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

➤ Επιπλέον, ενώ η πράξη χαρακτηρίζεται ως «φόρου δωρεάς», παρατίθενται τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων μερών, του – Α.Φ.Μ. και – Α.Φ.Μ. – με το χαρακτηρισμό τους ως «κληρονομούμενου» και «κληρονόμου» αντίστοιχα.

➤ Πέραν τούτου, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται (ως προσθήκη χειρόγραφη) ο αριθμός φακέλου δωρεάς «Ζ-...../1999», στον οποίο δεν γίνεται καμία αναφορά στην έκθεση ελέγχου (κληρονομιάς) της φορολογικής αρχής, και αρχικώς μνημονεύεται ότι ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φόρου δωρεάς, όπως και στην έκθεση ελέγχου (σελ. 8 & 11), ενώ στον αναλυτικό πίνακα υπολογισμού του φόρου, που παρατίθεται στην πράξη, ρητώς αναγράφεται ότι επιβάλλεται «προσαύξηση μη δήλωσης 120%) εκ 363.600 δρχ επί του υπολοίπου του φόρου δωρεάς.

➤ Τέλος, ως χρονολογία έκδοσης της πράξης αναγράφεται η «13-01-2016», ενώ η έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, επί της οποίας εδράζεται, φέρει μεταγενέστερη ημερομηνία υπογραφής του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, δη 28-01-2016 και χρήζει διόρθωσης, καθώς η εν λόγω ημερομηνία αποτελεί ουσιώδες στοιχείο κάθε ατομικής διοικητικής πράξης, ιδιαίτερα της δυσμενούς για τον διοικούμενο τοιαύτης, διότι από τη χρονολογία εξαρτάται η αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που την εξέδωσε και η νομιμότητα γενικά της πράξης (ΣτΕ Ολ. 4487/2001).

• Συνεπώς, τόσο η από-2016 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όσο και η υπ' αρ.-2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς προκαλούν σύγχυση ως προς το φορολογικό αντικείμενο στο οποίο αφορούν (δωρεάς – κληρονομιάς), δυσχεραίνοντας από πλευράς φορολογουμένου την κατανόηση των «φορολογικών πτυχών» της υπόθεσης και των φορολογικών του επιβαρύνσεων, αλλά και το δικαστικό έλεγχό της.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης κρίνεται μη ειδική, ασαφής, και ως εκ τούτου ελλιπής και ανεπαρκής, προκαλώντας σύγχυση για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, και τελικώς την τήρηση ή μη της αρχής της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας. Κατά συνέπεια, η αιτιολογία κρίνεται ελαττωματική και μη νόμιμη, επιφέροντας, ως ουσιώδης τύπος της προσβαλλόμενης ατομικής διοικητικής πράξης, το ακυρώσιμο αυτής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας τυγχάνει

βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός.

Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας περί έλλειψης νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου, παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, καθώς και περί μη νόμιμης επαγωγής των κληρονόμων στους κοινόχρηστους και κοινόκτητους χώρους του μεσοπατώματος της οικοδομής επί της οδού στη

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της το γένος – Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αρ.-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς Μεταβίβασης Εταιρικών Μεριδίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω ανεπαρκούς, γενικής και συγκεκριμένης, και κατά συνέπεια ελαττωματικής και μη νομίμου αιτιολογίας της (μη διαχωρισμό των φορολογικών αντικειμένων δωρεάς και κληρονομιάς) και έτερων τυπικών πλημμελειών (κεφαλίδα).

Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. στην έκδοση νέας πράξης, απαλλαγμένης από την τυπική πλημμέλεια, εξαιτίας της οποίας καθίσταται άκυρη η αρχική πράξη, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 1999 (φορολογία δωρεάς)

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Φορολογητέα αξία	0,00	13.650.000 δρχ	0,00	13.650.000 δρχ
Κύριος φόρος	0,00	985.500 δρχ	0,00	985.500 δρχ
Καταβληθείς φόρος δήλωσης πώλησης		682.500 δρχ	0,00	682.500 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου		303.000 δρχ	0,00	303.000 δρχ
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	363.600 δρχ	0,00	363.600 δρχ
Σύνολο φόρου	0,00	666.600 δρχ	0,00	666.600 δρχ
		ή 1.956,27 €		ή 1.956,27 €

Κύριος Φόρος Δωρεάς	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου Δωρεάς	0,00

Φορολογική περίοδος: 2001 (φορολογία κληρονομιάς)

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Φορολογητέα αξία κληρονομιάς	0,00	53.364.739 δρχ	0,00	53.364.739 δρχ
Αξία προγενέστερης δωρεάς		13.650.000 δρχ		13.650.000 δρχ
Σύνολο φορολογητέας αξίας		67.014.739 δρχ		67.014.739 δρχ
Κύριος φόρος	0,00	11.102.948 δρχ	0,00	11.102.948 δρχ
Καταβληθείς φόρος δήλωσης κληρονομιάς		-4.862.315 δρχ	0,00	-4.862.315 δρχ
Φόρος προγενέστερης δωρεάς		-985.500 δρχ		-985.500 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου		5.255.133 δρχ	0,00	5.255.133 δρχ
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	6.306.159 δρχ	0,00	6.306.159 δρχ
Σύνολο φόρου	0,00	11.561.292 δρχ	0,00	11.561.292 δρχ
		ή 33.928,96 €		ή 33.928,96 €

Κύριος Φόρος Κληρονομιάς	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	0,00

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).