



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 04-07-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 742

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ.-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1999)** της **Δ.Ο.Υ.....**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ-...../1999)** 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 Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

διαφορά κύριου φόρου εκ 2.267,30 €, αναφορικά με την υπ' αρ.-2001 αρχική και την υπ' αρ.-2001 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου/1999).

Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου – προσδιορισμός αξίας περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., οι παραπάνω δηλώσεις υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, ως συγκληρονόμο (σύζυγο) εξ διαθήκης του του, που απεβίωσε στις-1999, κατοίκου εν ζωή επί της οδού, βάσει της με αρ. πρακτικού/1999 ιδιόχειρης διαθήκης, δημοσιευθείσας με την υπ' αρ.-1999 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Συγκεκριμένα:

Με την υπ' αρ.-2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/1999), δηλώθηκε από τις α) χα – Α.Φ.Μ. (σύζυγο) κατά ποσοστό 25% και β) του – Α.Φ.Μ. (τέκνο) κατά ποσοστό 75%, το παρακάτω κληρονομαίο στοιχείο:

Υπ' αρ.-2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Επιστροφή φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2000, ποσού 859.593 δρχ.	859.593 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	859.593 δρχ
	- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	200.000 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ	659.593 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/30)	21.987 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	681.580 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (25%)	170.395 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	0 δρχ

Με την υπ' αρ.-2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/1999), δηλώθηκαν από τις α) χα – Α.Φ.Μ. (σύζυγο) και β) του – Α.Φ.Μ. (τέκνο), και δη κατ' επικαρπία η πρώτη και κατά ψιλή κυριότητα η δεύτερη τα παρακάτω κληρονομαία στοιχεία, πλην του υπ' αρ. 7 στοιχείου που δηλώθηκε κατά πλήρη κυριότητα από την, και της οικοσκευής, που βάσει της ιδιόγραφης διαθήκης κληρονομεί η :

Υπ' αρ.-2001 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 30 τ.μ., με πρόσοψη στην οδό στους	2.312.604 δρχ
2.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 89 τ.μ., με πρόσοψη στις οδούς και στους	7.056.746 δρχ
3.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου υπογείου χώρου, εμβαδού 121 τ.μ., επί της οδού στους	1.306.800 δρχ
4.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου υπογείου χώρου, εμβαδού 135 τ.μ., επί της οδού στους	2.445.188 δρχ

5.	Ισόγειο κατάστημα, εμβαδού 29,60 τ.μ., με πρόσοψη στην οδό, στη	7.086.240 δρχ
6.	Ημιυπόγειος χώρος, εμβαδού 140 τ.μ., με είσοδο από την οδό, στη	6.562.500 δρχ
7.	Ποσοστό 1/3 συμμετοχής στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», με έδρα τη	15.000.000 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	41.770.078 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/30)	1.392.336 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	43.162.414 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	14.777.375 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡ. ΜΕΡΙΔΑΣ βάσει αρχικής δήλωσης	170.395 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΚΛΗΡ. ΜΕΡΙΔΑΣ	14.947.770 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	488.639 δρχ

Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προέκυψε διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο βάσει της υπ'αρ. 1031583/252/Α0013/ΠΟΛ.1055/01-04-2003 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών φορολογητέας αξίας του ποσοστού στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....»-Α.Φ.Μ. και της δηλωθείσας αξίας αυτού.

Συγκεκριμένα, δυνάμει της από-2014 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ.-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, που εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αρ./2011 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία ποσοστού 1/3 συμμετοχής του κληρονομούμενου στην ανωτέρω εταιρία σε $452.175.757 \text{ δρχ} \times 1/3 = 150.725.252 \text{ δρχ}$. Κατά συνέπεια, η φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας της και ο αναλογούν φόρος κληρονομιάς διαμορφώθηκαν βάσει ελέγχου ως εξής:

Υπ' αρ.-2001 αρχική &-2001 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς		
α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου
1.	Επιστροφή φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2000, ποσού 859.593 δρχ.	859.593 δρχ
2.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 30 τ.μ., με πρόσοψη στην οδό στους	2.312.604 δρχ
3.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου ισογείου καταστήματος, εμβαδού 89 τ.μ., με πρόσοψη στις οδούς και στους	7.056.746 δρχ
4.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου υπογείου χώρου, εμβαδού 121 τ.μ., επί της οδού στους	1.306.800 δρχ
5.	Ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου υπογείου χώρου, εμβαδού 135 τ.μ., επί της οδού στους	2.445.188 δρχ
6.	Ισόγειο κατάστημα, εμβαδού 29,60 τ.μ., με πρόσοψη στην οδό, στη	7.086.240 δρχ

		
7.	Ημιυπόγειος χώρος, εμβαδού 140 τ.μ., με είσοδο από την οδό, στη	6.562.500 δρχ
8.	Ποσοστό 1/3 συμμετοχής στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», με έδρα τη	150.725.252 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	178.354.923 δρχ
	- ΕΞΟΔΑ ΚΗΔΕΙΑΣ	- 200.000 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ	178.154.923 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (178.154.923 δρχ x 1/30)	5.938.497 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	184.093.420 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	20.133.129 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.261.220 δρχ
	- ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	- 488.639 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	772.581 δρχ
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (120%)	0 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	772.581 δρχ

Η προσφεύγουσα, 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. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου

- Η δεκαετής παραγραφή του άρθρου 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 για την προσβαλλόμενη πράξη έληγε στις 31-12-2011, δεδομένου ότι η φορολογική δήλωση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις 25-10-2001.
- Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, η ανωτέρω παραγραφή παρατάθηκε μέχρι τις 31-12-2012, όχι όμως και μέχρι 31-12-2013, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012, καθώς ως έγινε δεκτό με την υπ' αρ. Διοικ. Εφ Χαν 24/2013 απόφαση, οι παρατάσεις παραγραφής που θεσπίστηκαν με τους νόμους Ν.3697/2008, 3790/2009, 3842/2010 και 3888/2010 καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που η παραγραφή το πρώτον έληγε στις 31-12-2008, 31-12-2009, 30-06-2010 και 31-12-2010.
- Δεν επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η υπ'αρ. 295/27-12-2013 εντολή ελέγχου.

2. Μη νόμιμη επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης

- Η πράξη στάλθηκε μέσω ταχυδρομείου στην κατοικία της προσφεύγουσας και δεν της επιδόθηκε με δικαστικό επιμελητή ή εφοριακό υπάλληλο με αποδεικτικό επίδοσης.

3. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός της αξίας του εταιρικού μεριδίου επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης

- Η διαφορά φόρου εκ 2.267,30 € οφείλεται στην αξία της οικοσκευής, η οποία υπολογίζεται στο 1/30 επί της αξίας του εταιρικού μεριδίου.
- Χρόνος φορολογίας, στην προκειμένη περίπτωση, είναι ο χρόνος θανάτου στις 17-05-1999, οπότε ίσχυαν οι διατάξεις της παρ. 2 & 3 του άρθρου 12 του Ν.Δ. 118/1973, βάσει των οποίων θα έπρεπε να προσδιοριστεί η καθαρή θέση της εταιρίας, πράγμα που δεν έγινε.
- Δεν ισχύουν, καθώς δεν έχουν αναδρομική ισχύ, οι διατάξεις του Ν. 3091/2002, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή η εξουσιοδότηση που παρέχει του άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου και ως εκ τούτου η κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα 1031583/253/A0013/ΠΟΛ.1055/1-4-2003 Υπουργική Απόφαση είναι ανίσχυρη και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί (βλ. απόφαση Μον. Διοικ. Πρωτ. Θεσ. 524/2015).
- Σύμφωνα με τη υπ' αρ. 459/3004 γνωμοδότηση ΝΣΚ, οι διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 του Ν. 3091/2002 ισχύουν από 1-1-2003. Κατά συνέπεια δεν είναι νόμιμη η εφαρμογή της ΠΟΛ. 1055/2003 ούτε της ΠΟΛ. 1127/2003 στην προκειμένη περίπτωση με χρόνο θανάτου στις 17-05-1999.
- Σε κάθε περίπτωση, με την παρέλευση απράκτου της 10ήμερης προθεσμίας που προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1127/2003, κατά αληθή ερμηνεία της και εφαρμογής, η Δ.Ο.Υ. όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 118/1973 και όχι της ΠΟΛ. 1055/2003.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

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...».

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 (πρώην άρθρο 66) 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 ... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

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, σύμφωνα με τη θεωρία, (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα, 2013, σελ. 1854, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου κληρονομιών λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, που είχε υποβληθεί από τον υπόχρεο, παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, χωρίς να ασκεί επιρροή αν δήλωση ήταν εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη.

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 προσπάθειών του στις οφειλές που είναι εισπραξιμές, 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, 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, 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, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κεφαλαίου, και συγκεκριμένα προσδιορισμού αξίας περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς του του, που απεβίωσε στις-1999.
- Βάσει του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του Ν. 2961/2001, η παραγραφή του δικαιώματος Δημοσίου προς επιβολή φόρου κληρονομιάς, για την υπ' αρ./2001 (Θ –/1999) αρχική δήλωση και την/2001 συμπληρωματική δήλωση, που υποβλήθηκαν στην αρμόδια – λόγω τελευταίας κατοικίας εν ζωή του κληρονομούμενου – Δ.Ο.Υ. στις-2001 και-2001 αντίστοιχα, έληγε το πρώτον στις 31-12-2011.
- Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 καθώς και της ΠΟΛ. 1198/21-09-2011, η ανωτέρω παραγραφή παρατάθηκε έως τις 31-12-2012, και ακολούθως συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 έως τις 31-12-2013. Μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου πριν την εκπνοή του έτους 2013, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου έλαβε παράταση για άλλα δύο χρόνια, κατά τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, δη έως τις 31-12-2015
- Περαιτέρω, από τη Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αρ. πρωτ.-2013 γνωστοποίηση ελέγχου του.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς στις-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξης δεν είχε παραγραφεί.

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

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 εμπειριστатωμένα 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».

Επειδή, το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 (που τέθηκε σε ισχύ από 01-01-2013, αναφορικά και με την φορολογία κληρονομιών) ορίζει ότι : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην

Ελλάδα...».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϋσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. περαιώθηκε στις-2015, με τη σύνταξη της από-2015 έκθεσης ελέγχου κεφαλαίου – προσδιορισμού αξίας περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς και την έκδοση της υπ' αρ.-2015 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.
- Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη μετά της εκθέσεως ελέγχου κοινοποιήθηκαν νόμιμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 2 περ. β του Ν.4174/2013, στην προσφεύγουσα διά συστημένης επιστολής, που εστάλη στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της επί της οδού στην με αριθμό πρωτ.-2016 και αρ. συστημένου RE.....GR. Η κοινοποίηση λογίζεται ότι συντελέστηκε εντός 15 ημερών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου προσδιορισμού της αξίας του εταιρικού μεριδίου

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν.Δ. 118/73 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» ορίζει ότι : «*Επί των λοιπών μη εισηγμένων εις το Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών, ως και επί συμμετοχών εις εταιρείας ή συνεταιρισμούς ο*

προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται επί τη βάσει παντός αποδεικτικού στοιχείου, εφαρμοζομένων, αναλόγως των εν τη παραγράφω 2 του παρόντος άρθρου οριζομένων».

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/Α0013/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 περί «Προσδιορισμού αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κλπ με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1055/2003» 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, 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 (i) στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24^η Δεκεμβρίου 2002 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 3091/2002 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) και μεταγενέστερα, ...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...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, 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, το άρθρο 87 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι : *«Οι δικαστές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους υπόκεινται μόνο στο Σύνταγμα και στους νόμους και σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται με διατάξεις που έχουν τεθεί κατά κατάλυση του Συντάγματος».*

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, το άρθρο 100 του Συντάγματος ορίζει ότι : *«1. Συνίσταται Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο στο οποίο υπάγονται: ... ε) Η άρση της αμφισβήτησης για την ουσιαστική αντισυνταγματικότητα ή την έννοια διατάξεων τυπικού νόμου, αν εκδόθηκαν γι αυτές αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, του Αρείου Πάγου ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου... 4. Οι αποφάσεις του δικαστηρίου είναι αμετάκλητες. Διάταξη νόμου, που κηρύσσεται αντισυνταγματική, είναι ανίσχυρη από τη δημοσίευση της σχετικής απόφασης ή από το χρόνο που ορίζεται με την απόφαση».*

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, 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, σύμφωνα με τη θεωρία, στο πλαίσιο του αποκεντρωτικού ελέγχου, ο δικαστής μπορεί μόνο να μην εφαρμόσει την κριθείσα ως αντισυνταγματική διάταξη στην υπόθεση που εκδικάζει. Η διάταξη αυτή, όμως, θα συνεχίσει ν' αποτελεί μέρος της έννομης τάξης. Η διοίκηση την αντιμετωπίζει ως ισχύουσα και θα εξαρτηθεί από την κρίση των εκάστοτε δικαστηρίων αν θα εφαρμοστεί μελλοντικά σε υποθέσεις που θα αχθούν ενώπιόν τους. Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας βρίσκεται πάντα στο σκεπτικό της απόφασης και δεν παράγει δεδικασμένο, αλλά ενεργεί *inter partes* (Τζιώτης Γεώργιος, *Το εφαρμοστέο δίκαιο μετά την αναγνώριση της αντισυνταγματικότητας συγκεκριμένης διάταξης*, Εθνικό & Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα, 2014, σελ. 17).

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Α1092647ΕΞ2014/19-06-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, η διοίκησή του είναι υποχρεωμένη από το Σύνταγμα να συμμορφώνεται με τις ακυρωτικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, ενώ οι αποφάσεις του ΣΤΕ που εκδίδονται κατά την αναιρετική διαδικασία αναφέρονται σε συγκεκριμένους φορολογούμενους και δίνουν λύσεις σε συγκεκριμένες υποθέσεις, χωρίς να υποχρεώνουν τη διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών σε γενική αποδοχή τους.

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...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1055/2003 ορίζει : «Ι. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως: ... 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 απόκτησής 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... 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, ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης... γ) Το ποσό που προκύπτει ... αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας ... δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης: ... 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. ... 1.3. 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...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».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του Π.Δ. 118/73, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 παρ. 9 Ν. 2579/88 (ΦΕΚ 31 Τ. Α' / 17-02-1998) και 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 Α' κατηγορίας, μεταξύ αυτών και της συζύγου, η παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου ορίζει την ακόλουθη φορολογική κλίμακα

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε δρχ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε δρχ)	Φορολογητέα περιουσία (σε δρχ)	Φόρος που αναλογεί (σε δρχ)
5.175.000	-	-	5.175.000	-
9.825.000	5	491.250	15.000.000	491.250
45.000.000	15	6.750.000	60.000.000	7.241.250
Υπερβάλλον	25			

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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου κρίθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν.3091/2002 και

αντισυνταγματικές, καθώς καθιστούν ανεπίτρεπτα ως αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης το χρόνο έναρξης ισχύος του επιβάλλοντος το νέο τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής αξίας των μετοχών κλπ μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, δηλαδή του επιβάλλοντος το σχετικό φορολογικό βάρος, νόμου (βλ. ΔΕΦΑΘ 3647/2012). Τα ανωτέρω δικαστήρια διενήργησαν παρεμπόμποντα έλεγχο περί αντισυνταγματικότητας των ανωτέρω διατάξεων, κατά την εκδίκαση υπόθεσης μεταβίβασης λόγω γονικής παροχής πατρός (ξένου προς την υπό κρίση περίπτωση προσώπου) προς τον υιό του μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ανωνύμου εταιρίας..

➤ Η κρίση περί αντισυνταγματικότητας, εφόσον δεν προήλθε από το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο, εξυπηρετεί τη συγκεκριμένη υπόθεση, την οποία εξέτασε το Διοικητικό Πρωτοδικείο Δεν θεωρείται υποχρεωτική για τα υπόλοιπα δικαστήρια, ούτε για τη Διοίκηση, ενόψει άλλωστε και της αρχής της διάκρισης των λειτουργιών (δικαστικής, νομοθετικής, εκτελεστικής). Σε κάθε περίπτωση, δεν επιφέρει ακύρωση της εν λόγω διάταξης νόμου, που εξακολουθεί να ισχύει.

➤ Στις-2013 επιδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., που προέβη στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ποσοστού συμμετοχής στην υπό κρίση ομόρρυθμη εταιρία μετά το υπ' αρ./2011 δελτίο παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. (της φορολογικής αρχής που παρέλαβε τις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς) στην προσφεύγουσα (κληρονόμο) πρόσκληση να υποβάλλει, εντός προθεσμίας 10 ημερών, ανέκκλητο αίτημα για την υπαγωγή της ή μη στις ρυθμίσεις των διατάξεων της ΠΟΛ.1055/2003, αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας του μεταβιβαζόμενου στην κόρη της, βάσει της ιδιόγραφης διαθήκης του κληρονομούμενου του, εταιρικού μεριδίου, καθώς ποσοστό 1/30 της προσδιορισθείσας φορολογητέας αξίας του αντιστοιχεί στην οικοσκευή, που βάσει της ως άνω διαθήκης ο διαθέτης κατέλιπε στην προσφεύγουσα.

➤ Η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη, χωρίς την εκδήλωση της βούλησης της προσφεύγουσας περί του τρόπου φορολόγησής της.

➤ Κατόπιν τούτου και συμφώνως προς την ΠΟΛ.1069/2010, εφαρμόστηκε υποχρεωτικά η ΠΟΛ.1055/2003, ως αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου αιτία θανάτου μεριδίου Ο.Ε., από την Δ.Ο.Υ., που υπολόγισε την αξία της επιχείρησης σε 452.175.756 δρχ και κατά συνέπεια ποσοστό συμμετοχής 1/3 σε αυτή σε 150.725.252 δρχ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου προσδιορισμού της αξίας του εταιρικού μεριδίου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (Θ-...../1999) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλώσεων/2001 και/2001, αρ. φακέλου Θ-...../1999)

Υπόλοιπο κυρίου φόρου	2.267,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00 €
Σύνολο Φόρου Κληρονομιάς	2.267,30 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).