



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέitonος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30.12.2019

Αριθμός απόφασης: 3763

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30.08.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 5.09.2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30.08.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της-..... **ΤΟΥ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, χρονολογία φορολογίας 24.12.2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως κληρονόμου του πατρός της-..... οφειλόμενη διαφορά φόρου 305.172,70 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 152.586,30 ευρώ, πλέον τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. 75.743,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 533.502,00 ευρώ.

Σύντομο ιστορικό

Από τα στοιχεία φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: στις 24.12.2015 απεβίωσε στο Μαρούσι Αττικής, ο-..... **ΤΟΥ**, χωρίς να αφήσει διαθήκη και ο οποίος κατέλειπε πλησιέστερους συγγενείς τη σύζυγό του και τις δύο κόρες του (προσφεύγουσα) και Μετά την αποποίηση της συζύγου του, οι δύο κόρες του κατέστησαν κληρονόμοι κατ' ισομοιρία (50% εκάστη εξ' αδιαιρέτου) της κληρονομιάς περιουσίας του πατέρα τους, η οποία περιελάμβανε: 1)οικόπεδο εκτάσεως 805 τ.μ. στο, στην οδό, μετά της επ' αυτού οικοδομής αποτελούμενης από υπόγειο 155,09 τ.μ., ισόγειο 162 τ.μ. και α' όροφο 152 τ.μ., 2)αγροτεμάχιο 2.819,0215 τ.μ. στη θέση «.....», 3)50% εξ' αδιαιρέτου από αγροτεμάχιο με αριθμό 645 εκτάσεως 10.940 τ.μ. που βρίσκεται στην τοπική κοινότητα, της δημοτικής ενότητας, 4)τέσσερις ελαιοπερίβολους εκτάσεως 105,41 τ.μ., 1.688,72 τ.μ., 7.802,08 τ.μ. και 8.385,59 τ.μ. αντίστοιχα, στη θέση «.....» της δημοτικής κοινότητας του δήμου 5)τμήμα οικοπέδου εκτάσεως 971,30 τ.μ. με ποσοστό εξ' αδιαιρέτου 47,72% στο όλο οικόπεδο, εκτάσεως 2.035,00 τ.μ., με την επ' αυτού ισόγεια οικία 108 τ.μ. στη δημοτική κοινότητα του δήμου, 6)έπιπλα και σκεύη αξίας 5.842,38 ευρώ, 7)47.507 κοινές ονομαστικές μετοχές της Α.Ε. «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» επί συνόλου 47.555 κοινών ονομαστικών μετοχών και 8)79.965 κοινές ονομαστικές μετοχές της Α.Ε. «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» επί συνόλου 664.438 κοινών ονομαστικών μετοχών.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την με αριθ./2016 (Θ...../15) δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία το σύνολο του ενεργητικού της δηλώθηκε σε ποσό 8.757.980,03 ευρώ, εκ των οποίων ποσό 7.409.666,70 ευρώ η τεκμαρτή αξία των 47.507 μετοχών της «.....» και ποσό 1.051.539,70 ευρώ η τεκμαρτή αξία των 79.965 μετοχών της «.....», ενώ το σύνολο του παθητικού της κληρονομιάς δηλώθηκε σε 58.891,04 ευρώ. Κατόπιν υποβολής της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ./2016 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία η αξία της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σε 4.403.594,50 ευρώ και ο φόρος κληρονομιάς που αντιστοιχεί στην αξία αυτή στο ποσό των 396.854,45 ευρώ. Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αριθ. καταχ./2017 δικαστική προσφυγή ενώπιον το Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (τμήμα 20ο τριμελές) επί της ως άνω προσφυγής εξέδωσε την με αριθ./2018 απόφαση όπου δέχεται την προσφυγή, ακυρώνει την σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. της με αριθ./2016 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της με αριθ./2016 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διατάσσει την έντοκη επιστροφή του φόρου των 205.496,76 ευρώ και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα κατά το σκεπτικό της απόφασης, ειδικότερα να προσδιορίσει την αξία των επίμαχων μετοχών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.2961/2001.

Σημειώνεται ότι κατά της αριθ./2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ασκήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο η με αριθ. καταχ./2019 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Σ.Τ.Ε.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./.../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, σε εκτέλεση της με αριθ./2018 απόφασης του Δ.Ε.Α. προκειμένου να διενεργηθεί επανέλεγχος στην υπόθεση φόρου κληρονομιάς του ως άνω κληρονομούμενου, σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης (άρθρο 12 παρ. 2 του ν.2961/2001).

Μετά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών της Α.Ε. «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....» και της Α.Ε. «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και η με αριθ./.../2019 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να διατυπώσει η προσφεύγουσα τις απόψεις της εντός 20ημέρου.

Η τελευταία υπέβαλε τις με αριθ.πρωτ...../2019 έγγραφες αντιρρήσεις-απόψεις της, ζητώντας να μη ληφθούν υπόψη τα αναγραφόμενα στο σημείωμα διαπιστώσεων, τις οποίες ο έλεγχος δεν δέχθηκε.

Στις 16-07-2019 επιδόθηκε η με αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας με την από 05-07-2019 συνημμένη έκθεση ελέγχου, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου συνολικού ποσού 533.502,00€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί, άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη έκδοση της με αριθ...../2019 πράξης, κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας, της βεβαιότητας του φόρου, της αρχής της χρηστής διοίκησης, και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, αφού ο φόρος κληρονομίας είχε ήδη προσδιοριστεί προγενέστερα και εξοφληθεί (δυνάμει της με αριθ...../2018 απόφασης του Δ.Ε.Α.), με την με αριθ...../2019 πράξη προσδιορισμού φόρου.
2. Σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν έρχεται σε αντίθεση με τις ανωτέρω αρχές, πάλι πρέπει να ακυρωθεί, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση, κακή ερμηνεία και εφαρμογή της με αριθ...../2018 απόφασης του Δ.Ε.Α., ενώ είναι αόριστη καθόσον δεν προκύπτει ποια προγενέστερη πράξη αποτελεί αντικείμενο διόρθωσης και ανατιολόγητη καθόσον περιλαμβάνει αόριστες, αντιφατικές και αυθαίρετες αιτιολογίες.
3. Σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν έρχεται σε αντίθεση με τις ανωτέρω αρχές και πάλι πρέπει να ακυρωθεί, καθόσον στερείται νομίμου ερείσματος, αφού εκδόθηκε χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 34 και 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 77, 78 και 99 του ν. 2961/2001.
4. Πρέπει να ακυρωθεί η με αριθ...../2019 πράξη, επειδή πρώτον δεν περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ. και κυρίως το στοιχείο του χρόνου εξόφλησης του φόρου και δεύτερον ουδέποτε κοινοποιήθηκε η με αριθ. /2019 εντολή ελέγχου.
5. Παράνομη επιβολή προστίμου και πρόσθετου φόρου λόγω μη ύπαρξης προϋποθέσεων εφαρμογής των άρθρων 58 και 53 του Κ.Φ.Δ.
6. Σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει νόμιμα εκδοθεί και πάλι πρέπει να ακυρωθεί, διότι δεν εκδόθηκε με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 2961/2001 και επιβλήθηκε φόρος κληρονομίας χωρίς να διαθέτει φοροδοτική ικανότητα και κατά παράβαση των συνταγματικών αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει

να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'): «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.* 2. *Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, σχετικά με την περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο: «1. *Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.....* .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001, ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:.....
ε)οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω νόμου, σχετικά με το υποκείμενο στο φόρο: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 & 3 του Ν. 2961/2001 καθορίζεται η αξία μετοχών, ομολογιών κ.λπ.

2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με 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 περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών.

3. Για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101 και

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α': Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα και γ)γονείς κληρονομούμενου.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2α του άρθρου 23 του Ν.4174/2013

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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν.4174/2013

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 περί «Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου», ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 περί «Έκδοσης και Κοινοποίησης Προσδιορισμού Φόρου», ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες : α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β)Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ) ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ)το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι)τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

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

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 3 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) σε περίπτωση προσφυγής

3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα:

α. αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, ή

β. αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή

γ. αν η Διοίκηση δεν έχει ασκήσει τη διακριτική της εξουσία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της [παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#) προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/ τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που

πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:.....

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 & 7 του Ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015):

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

Επειδή, ο νομοθέτης απέβλεπε επιτρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 1972/2012, ΣΤΕ 3343/2013).

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή, διενεργήθηκε επανέλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών των εταιρειών «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....» και της Α.Ε. «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», κατά το διατακτικό της με αριθ...../2018 απόφ. Δ.Ε.Α.

Επειδή, με την προαναφερθείσα απόφαση διατάχθηκε η επιστροφή του φόρου που είχε προκύψει με την υποβολή της με αριθ./2016 (Θ-...../15) δήλωσης φόρου κληρονομίας του κληρονομούμενου-..... **ΤΟΥ**, για την αξία των μετοχών των Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, η οποία κρίθηκε αντισυνταγματική.

Δέχτηκε ως αξίες βάση δήλωσης, αυτές που επικαλείται η προσφεύγουσα, που προέκυψαν κατόπιν ελέγχου εμπειρογνώμονα ορκωτού εκτιμητή και στη συνέχεια εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η με αριθ./2019 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομίας συνολικού ποσού 232.587,13€, τα

δε υπόλοιπα ποσά που είχαν βεβαιωθεί με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1055/2003, επεστράφησαν.

Επειδή, η με αριθ...../2018 απόφ. Δ.Ε.Α., αναπέμπει επίσης την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Κηφισίας προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ.3 του Κ.Δ.Δ. , καθώς κρίθηκε ότι δεν είχε ασκήσει τη διακριτική της εξουσία για τον νόμιμο προσδιορισμό της αξίας των μετοχών των ως άνω Α.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 2961/2001.

Η αρμόδια Φορολογική Αρχή σε συμμόρφωση με την δικαστική απόφαση, εξέδωσε την με αριθ...../2019 εντολή ελέγχου, προσδιορίζοντας τις αξίες των Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 2961/2001 και όχι σύμφωνα με την διαδικασία που προβλέπεται στην ΠΟΛ.1055/2003.

Επειδή, η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάση του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας με βάση την φοροδοτική ικανότητα είναι παντελώς αυθαίρετος, διότι η επιβολή του φόρου έγινε λαμβανομένου υπ όψιν των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων.

Επειδή, η έκδοση της με αριθ./2019 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομίας ήταν υποχρεωτική για τη φορολογική διοίκηση προκειμένου να εφαρμοστεί η δικαστική απόφαση, όπως επίσης υποχρεωτική ήταν η αναπομπή στη Δ.Ο.Υ. ώστε να ενεργήσει τα νόμιμα κατά τις διατάξεις του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παράνομης έκδοσης της με αριθ...../2019 πράξης και κακής ερμηνείας και εφαρμογής της με αριθ...../2018 απόφασης Δ.Ε.Α.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη, καθώς δεν βρίσκει νομικό έρεισμα στα άρθρα 34 και 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., απορρίπτεται ως ανυπόστατος, καθόσον οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στην υπόθεση και δεν μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου, στην οποία έχουν προσδιοριστεί με σαφήνεια και πλήρως αιτιολογημένα και σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής, η αξία των μετοχών των ως άνω Α.Ε.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ. και τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθεί.

Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε εκτέλεση της δικαστικής απόφασης, επομένως η προσφεύγουσα ήταν ενήμερη για τη διενέργεια ελέγχου. Εξάλλου δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης της εντολής. Επίσης απορρίπτεται ο ισχυρισμός της ότι η έλλειψη αναγραφής της προθεσμίας εξόφλησης του φόρου, συνεπάγεται σε βάρος της δυσμενείς συνέπειες αναγκαστικής εκτέλεσης και τοκοφορίας.

Επειδή, η επιβολή προστίμου και πρόσθετου φόρου των άρθρων 58 και 53 του Κ.Φ.Δ.

εμπíπτει στις υποχρεώσεις της Διοίκησης, η οποία οφείλει να δρα σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες και νόμους, οι δε ενέργειές της δεν πρέπει να αντίκεινται προς τους κανόνες αυτούς, ο ισχυρισμός της περί παράνομης επιβολής αυτών δεν ευσταθεί. Στη συνημμένη με την προσβαλλόμενη πράξη έκθεση ελέγχου αναλύεται και αιτιολογείται πλήρως ο προσδιορισμός αποτελεσμάτων και υπολογισμού φόρου και προστίμων.

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 εμπíπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 & 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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30.08.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της
..... **ΤΟΥ**, ΑΦΜ, κατοίκου,
οδός, αρ. και την **επικύρωση** της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης
Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς,

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2019

Διαφορά φόρου	305.172,70€
Πρόστιμο-τόκοι	228.329,30€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	533.502,00€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

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