



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 15/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3730

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 ισχύει.

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή του κ. του με **Α.Φ.Μ.** :, κατοίκου, οδός αρ., κατά της με

αριθ./5-03-2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού **Φόρου Κληρονομιάς**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρονολογία φορολογίας 6-08-2013, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού 890.223,79 € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./5-03-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού **Φόρου Κληρονομιάς**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρονολογία φορολογίας 6-08-2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του, φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού 890.223,79 € .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 15/09/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφ..... προσφυγής του κ. του με **Α.Φ.Μ.** :, 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:

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Κληρονομιάς** προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κ., στις δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε ο ελεγχόμενος , ως νόμιμος κληρονόμος του αποβιώσαντος την 6/08/2013 πατέρα του,

Σύντομο ιστορικό :

Στις 6-8-2013 απεβίωσε ο πατέρας του προσφεύγοντος , στην κληρονομιά του οποίου υπεισέλθαν , μετά και την αποποίηση της κληρονομιάς του από τη σύζυγό του , ο προσφεύγων και τα αδέλφια του και ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι (ήτοι κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου) στο σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων, πλην των κληρονομηθεισών μετοχών της ανώνυμης εταιρείας «.....» από τις οποίες, περιήλθαν στον προσφεύγοντα, 71.896 μετοχές επί συνόλου 159.090 μετοχών , δυνάμει της υπ' αρ./21-6-2012 δημόσιας διαθήκης του, νομίμως δημοσιευθείσας.

Για την ανωτέρω κληρονομιά υπεβλήθησαν από τους κληρονόμους στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η υπ' αρ./2014 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς στις 3-7-2014 και οι υπ' αρ./2014 και/2014 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς στις 10-10-2014 και 17-10-2014 αντιστοίχως.

Στις εν λόγω δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, μεταξύ των άλλων περιουσιακών στοιχείων, η κληρονομιαία περιουσία περιελάμβανε στο ενεργητικό της τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου :

- 159.090 μετοχές της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ. :» , συνολικής δηλωθείσας αξίας 11.327.208 ευρώ.
- 3.325 μετοχές της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ. :» συνολικής δηλωθείσας αξίας 713.914 ευρώ.
- 1.201.000 μετοχές της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ. :» συνολικής δηλωθείσας αξίας 3.290,74 ευρώ.
- 19.316 μετοχές της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ. : » συνολικής δηλωθείσας αξίας 839.666,52 ευρώ.
- 100 μετοχές της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ.:.....» συνολικής δηλωθείσας αξίας 4.000 ευρώ.
- 28.600 μετοχές της υπό εκκαθάριση εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ. :» μηδενικής δηλωθείσας αξίας.

Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των μετοχών σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003 που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 4 του ν. 2961/2001 όπως προστέθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν.3091/2002. Από τον ως άνω προσδιορισμό προέκυψε διαφορά με τη δηλωθείσα αξία των μετοχών των εταιρειών : «..... με Α.Φ.Μ. :» «..... με Α.Φ.Μ. :» και «..... με Α.Φ.Μ. :». Βάσει της αξίας αυτής επαναπροσδιορίσθηκε η φορολογητέα αξία της κληρονομιάς περιουσίας, συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Κατά της παραπάνω πράξης, υπεβλήθη από τον υπόχρεο η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή. Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προβάλλοντας τα παρακάτω:

Προβαλλόμενος λόγος : Μη νόμιμος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας κληρονομιών μετοχών διότι κατά την υποβολή των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, δηλώθηκε η αγοραία αξία των μετοχών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.2961/2001, ενώ η φορολογική αρχή επέλεξε να προσδιορίσει την «τεκμαρτή» φορολογητέα αξία σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. Πολ. 1055/2003 και η επιλογή αυτή στερείται νομίμου ερείσματος για τους ακόλουθους λόγους :

1. Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η φορολογική αρχή αγνοεί τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του ν.2961/2001 ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των πάσης φύσεως κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, ως αξία των αντικειμένων της κτήσης , για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο φορολογικής υποχρέωσης, η οποία

(παράγραφος) δεν τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν.3091/2002 που θέσπισαν τον τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας και επομένως συνεχίζει να ισχύει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του ν.2961/2001, ως αξία των αντικειμένων της κτήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001, 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.

Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24-12-2002), ορίζεται ότι : «4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους.»

Επειδή , κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 12 του ν.2961/2001 εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/01-04-2003 ΠΟΛ. 1055 , (ΦΕΚ 477 ΤΒ /21-04-2003) και καθορίστηκε με αντικειμενικό τρόπο ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων αιτία θανάτου ,δωρεάς ή γονικής παροχής ατομικών επιχειρήσεων.....και μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών. Στο κεφάλαιο Ι, περίπτωση ε' της οποίας ορίζονται τα σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών .

Ο ως άνω **ισχυρισμός** του προσφεύγοντος είναι **νόμω αβάσιμος** και ως εκ τούτου **απορριπτέος**.

2. Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι **οι διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΦΚ παρέχουν στον υπόχρεο σε φόρο κληρονόμο μετοχών ανωνύμων εταιρειών το δικαίωμα να επιλέξει , αν επιθυμεί να φορολογηθεί είτε με βάση την «αγοραία» αξία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§2 του ν.2961/2001 είτε με βάση την «τεκμαρτή» αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με απόφαση του**

Υπουργού Οικονομικών (πολ. 1055/2003) η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 12 § 4 του ανωτέρω νόμου.

Ισχυρίζεται επίσης, ότι το δικαίωμα αυτό της επιλογής, του το αναγνώρισε το Τμήμα Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατά την παραλαβή των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου ή δωρεάς ή γονικής παροχής, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ. 1055, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.2961/2001, προκειμένου να εξειδικεύσει τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.2961/2001.

Επειδή, το άρθρο 12 ν. 2961/2001 δεν παρέχει το δικαίωμα στο φορολογούμενο να επιλέξει με ποια μέθοδο θα γίνει ο προσδιορισμός της αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών, όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται. Αντιθέτως, η παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.2961/2001 θέτει τη γενική κατευθυντήρια γραμμή για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών ενώ οι συγκεκριμένες ειδικότερες προϋποθέσεις τίθενται κατόπιν της νομοθετικής εξουσιοδότησεως της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, από την ΠΟΛ 1055/2003. Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός της αξίας των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών γίνεται κατά τα ειδικώς προβλεπόμενα στην ανωτέρω Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και μόνο, χωρίς να υπάρχει περιθώριο επιλογής.

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου ή δωρεάς ή γονικής παροχής εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1055/1-4-2003. Οι διατάξεις αυτής εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών: α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα, β) στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση θα υποβληθεί από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας και μεταγενέστερα, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και γ) οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης 21/04/2003.

Χρόνος Φορολογίας της υπό κρίση υπόθεσης είναι η 6/08/2013 (ημερομηνία θανάτου).

Επειδή η αξία που προκύπτει με βάση την πιο πάνω απόφαση είναι υποχρεωτική τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για την Δ.Ο.Υ. .

Επειδή, με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς, η οποία υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , οι κληρονόμοι δηλώνουν την αξία κληρονομιάς περιουσίας, το δε τμήμα Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωμένο να παραλάβει τη σχετική δήλωση, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι την αποδέχεται. Αντίθετα, ο οριστικός προσδιορισμός της αξίας της κληρονομιάς περιουσίας γίνεται μόνο κατόπιν ελέγχου της σχετικής δήλωσης από το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως και έγινε στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι **νόμω αβάσιμοι** και ως εκ τούτου **απορριπτέοι**.

3. Επικαλείται ο προσφεύγων, ότι διατάξεις της Α.Υ.Ο. πολ. 1055/2003 είναι **αντισυνταγματικές** καθώς :

α) Είναι αντίθετες στο άρθρο 78§§2 και 4 του Συντάγματος και στο «αντικείμενο» του φόρου κληρονομιών (άρθρα 1 και 2 του ν.2961/2001)

β) Εκδόθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43§2 του Συντάγματος και της οικείας νομοθετικής εξουσιοδότησης.

γ) Διότι, κατά τη θεωρία και την πάγια δικαστηριακή νομολογία (.....) , οι κανονιστικές διοικητικές πράξεις , ως δευτερογενείς κανόνες δικαίου , δεν μπορούν να θεσπίζουν νέα δικαιώματα και υποχρεώσεις , αλλά οφείλουν απλώς να εξειδικεύουν και συγκεκριμενοποιούν χωρίς να συμπληρώνουν τη νομοθετική ρύθμιση , εν προκειμένω , δε η ΠΟΛ 1055/2003 θέσπισε περισσότερα κριτήρια από τα περιοριστικά απαριθμούμενα στην εξουσιοδοτική διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών.

δ) Διότι, ως ανταποκρινόμενη στις οικονομικές συνθήκες μεγάλης ανάπτυξης της Ελληνικής Οικονομίας κατά το χρόνο έκδοσης και καθορισμού των κριτηρίων της (2003), ενόψει και του προαναφερθέντος άρθρου 9§1 του ν.2961/2001 , δεν εναρμονίζεται με τις περί ισότητας και φοροδοτικής ικανότητας διατάξεις του άρθρου 4 του Συντάγματος διότι δεν ανταποκρίνεται στις συνθήκες βαθύτατης ύφεσης της Εθνικής Οικονομίας κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.....

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, η οποία δεσμεύεται κατ' αρχήν από την αρχή της νομιμότητας, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 και τα οριζόμενα στην απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ. 1055 η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.2961/2001.

Επειδή, η συνταγματικότητα ή μη των διατάξεων είναι αρμοδιότητα της Δικαστικής εξουσίας της χώρας. Η εκτελεστική εξουσία της χώρας είναι υποχρεωμένη στην τήρηση και εφαρμογή των διατάξεων των ισχυόντων νόμων.

Ο πρώτος βαθμός δικαιοδοσίας των δικαστηρίων δεν αντικαταστάθηκε από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 49 του Ν. 4223/2013, ο υπόχρεος δύνатаι να ασκήσει όλα τα ένδικα μέσα

σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης.

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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2003, έχει θεσπιστεί αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας και έχουν καθοριστεί κριτήρια προσδιορισμού όπως, αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς, απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, κ.λ.π., παράγοντες που απεικονίζουν την οικονομική επιφάνεια της επιχείρησης και κατ' επέκταση τα οικονομικά μεγέθη και τις συνθήκες της Εθνικής Οικονομίας. Επομένως οι διατάξεις της πολ. 1055/2003 ανταποκρίνονται στις οικονομικές συνθήκες της Ελληνικής Οικονομίας κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου και εναρμονίζονται με τις περί ισότητας και φοροδοτικής ικανότητας διατάξεις του άρθρου 4 του Συντάγματος .

Συνεπώς, **οι ισχυρισμοί** του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων της Α.Υ.Ο. πολ. 1055/2003 , πρέπει **να απορριφθούν ως αβάσιμοι**.

4. Ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ότι η συμπροσβαλλόμενη από 2-2-2015 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς είναι πλημμελώς αιτιολογημένη διότι:

α) Δεν αιτιολογεί τους λόγους για τους οποίους θεωρεί ανακριβή τη δηλωθείσα αγοραία αξία των κληρονομαίων μετοχών των ανωτέρω τριών ανωνύμων εταιρειών, μολοντί δεν αμφισβητεί την ορθότητα, νομιμότητα και πληρότητα των συμπερασμάτων των προαναφερθεισών τεσσάρων (4) Εκθέσεων Εκτίμησης που έγιναν από πιστοποιημένους Εκτιμητές.....

β) Δεν αιτιολογεί τους λόγους για τους οποίους προσδιορίζει , παρά την αντίθετη και εκπεφρασμένη βούληση όλων των συγκληρονόμων, υποχρεωτικά και αποκλειστικά τη φορολογητέα αξία των κληρονομαίων μετοχών με τις «τεκμαρτές» αξίες της ΠΟΛ 1055/2003.....

γ) Παραβιάζει τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με βάση την οποία συντάχθηκε η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου , σύμφωνα με την οποία « Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επίσης, παραβιάζει και τη διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 34 του ανωτέρω νόμου, σύμφωνα με την οποία « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί , μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οπουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989, η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι ορισμένη και σαφώς αιτιολογημένη. Η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο, του οποίου η σύνταξη αποτελεί ουσιώδη τύπο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, πρέπει να περιέχει αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης .

Επειδή, στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου γίνεται η απαιτούμενη αναφορά στις σχετικές νομοθετικές διατάξεις που εφαρμόζονται εν προκειμένω, καθώς και αναφορά των πραγματικών δεδομένων , δηλαδή των οικονομικών δεδομένων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και κατόπιν υπαγωγή τους στον προβλεπόμενο νόμιμο κανόνα δικαίου.

Επειδή, όπως προαναφέραμε το άρθρο 12 ν. 2961/2001 δεν παρέχει το δικαίωμα στο φορολογούμενο να επιλέξει με ποια μέθοδο θα γίνει ο προσδιορισμός της αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών, όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται. Αντιθέτως, η παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.2961/2001 θέτει τη γενική κατευθυντήρια γραμμή για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών ενώ οι συγκεκριμένες ειδικότερες προϋποθέσεις τίθενται κατόπιν της νομοθετικής εξουσιοδότησεως της παρ. 4 του ιδίου από την ΠΟΛ 1055/2003. Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός της αξίας των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών γίνεται κατά τα ειδικώς προβλεπόμενα στην ανωτέρω Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και μόνο, χωρίς να υπάρχει περιθώριο επιλογής.

Επομένως οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει **να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι**.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 2-02-2015 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17-04-2015 και με αρ. πρωτ. ενδικοφ..... προσφυγής του κ. του με Α.Φ.Μ. : και την επικύρωση της με αριθ./5-03-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαφορά φόρου	890.223,79
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
Καταλογιζόμενο Ποσό	890.223,79 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).