



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 9/11/2017

Αριθμός απόφασης 5801

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 15/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου ΓΑΙΖΑΝΙ ΖΑΚΥΝΘΟΥ Τ.Κ 29100κατά της υπ' αριθ./10-3-2017 οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./10-3-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/3/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγήςη 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 υπ' αριθ./10-3-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.852,71€, πλέον 27.423,25€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Με την υπ' αρ./24-12-2013 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΠΥΡΓΟΥ διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων, λόγω θανάτου, περιουσιακών στοιχείων του αποβιώσαντος την 10/06/2002,

Σύμφωνα με το υπ' αρ./2002 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Ζακύνθου δεν δημοσιεύτηκε διαθήκη της οποίας διαθέτης να φέρεται ότι είναι ο ανωτέρω θανών. Με το αριθ. πρωτ./4-11-2002 πιστοποιητικό του δήμου Ελατιών κατά τον χρόνο του θανάτου του άφησε ως πλησιέστερους συγγενείς τους την σύζυγο του, τον προσφεύγοντα υιό τουκαι τον έτερο υιό του

Οι ανωτέρω κληρονόμοι υπέβαλαν αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ΖΑΚΥΝΘΟΥ, μετά την από 1/12/2002 αίτηση παράτασης προθεσμίας υποβολής δήλωσης, στις 7/3/2003 η οποία καταχωρήθηκε στα οικεία βιβλία της υπηρεσίας και έλαβε αύξ. Αριθμό/2003με αριθ. φακέλου Θ-...../02 και δήλωσαν εξ αδιαθέτου τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία.

1. Ένα οικόπεδο έκτασης 1.706,29 τ.μ. κείμενο στη θέση «.....» στο Δ.Δ. ΤΙΤΑΝΙΟΥ του δήμου Ζακυνθίων με εντός αυτού ισόγειο αποθήκη 454 μ.τ. και ισόγειο οικία 32 μ.τ. Η αξία των κτισμάτων προσδιορίστηκε με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ακινήτων και συνυποβλήθηκε έντυπο Κ5 υπολογισμού αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια για την αποθήκη αξίας 55.933,00€ (άδεια οικοδομής/1996) και έντυπο Κ2 υπολογισμού αξίας κτισμάτων με αντικειμενικά κριτήρια για την οικία αξίας 9.346,18€ (άδεια οικοδομής/1990).

2. Ένα οικόπεδο έκτασης 245,40 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» Δ.Δ. Άνω Βολιμών του δήμου Ελατιών Ζακύνθου εντός των ορίων του οικισμού με εντός αυτού ισόγειο οικία αρωγής επιφανείας 43,50 μ.τ.. Η αξία της οικίας προσδιορίστηκε με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ακινήτων και συνυποβλήθηκε έντυπο Κ2 υπολογισμού αντικειμενικής αξίας με αξία 7.260,00€ (έγγραφο της υποθηκοφύλακα Ζακύνθου πιστοποιεί την παλαιότητα με την υποθήκη αρωγής την 01/09/1957).

3. Αγροτεμάχιο εκτάσεως 3.055,61 τ.μ. στη θέση «.....», στην περιοχή του Δ.Δ. των Άνω Βολιμών δήμου Ελατιών Ν. Ζακύνθου. Η αξία του προσδιορίσθηκε με το έντυπο ΑΑ-γης σε 2.958,00 €.(ελέγχου 2.420,00€) ειλικρινής.(κατά παρέκκλιση άρτιο και οικοδομήσιμο)
4. Αγροτεμάχιο εκτάσεως 16.466,28 τ.μ. στη θέση «.....» με στέρνα, στην περιοχή του Δ.Δ. των Άνω Βολιμών δήμου Ελατιών Ν. Ζακύνθου. Η αξία του προσδιορίσθηκε με το έντυπο ΑΑ-γης σε 14.490,00 €.(ελέγχου 13041,00€) ειλικρινής. Εντός του αγροτεμαχίου υπάρχει στέρνα.
5. Αγροτεμάχιο εκτάσεως 2.542,38 τ.μ. στη θέση «.....» με εντός αυτού ερείπια δύο πέτρινων κατοικιών, εκτός ορίων οικισμού και δεν είναι άρτιο και οικοδομήσιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του ΓΟΚ (Π.Δ. 651/77) (τοπογραφικό διάγραμμα Τ15/10/05/2002 αρχιτέκτονα μηχανικού Ζακύνθου), στην περιοχή του Δ.Δ. των Άνω Βολιμών δήμου Ελατιών Ν. Ζακύνθου. Η αξία του προσδιορίσθηκε με το έντυπο ΑΑ-γης σε 2.243,00 €.(ελέγχου 2.018,70€) ειλικρινής. Εντός του αγροτεμαχίου υπάρχει στέρνα πέντε ελαιόδεντρα και έξι αμυγδαλιές.
6. Ονομαστικές Μετοχές 40.370 αξίας εκάστη 4,00€ συνολικής αξίας 161.480,00€ της Ανωνύμου Εταιρείας που εδρεύει στο Δ.Δ. Γαϊτανίου του δήμου Ζακυνθίων με την επωνυμία «.....».

Ο έλεγχος για να προσδιορίσει την αξία των δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων για τα εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού ακίνητα να αφού έλαβε υπόψη του τα συγκριτικά στοιχεία ότι :

α) ΦΜΑ/08/07/2003 μεταβιβάσθηκε οικόπεδο 1.325 μ.τ. στη θέση «.....» προς 88,00€ ανά μ.τ. και β) ΦΜΑ/18/08/2003 μεταβιβάσθηκε οικόπεδο 393,44 μ.τ. στη θέση «.....» προς 32,00€ ανά μ.τ. γ) για τα αγροτεμάχια έλαβε υπόψη του, τις τιμές εκκίνησης οι οποίες αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των αγροτεμαχίων, όπως το είδος καλλιέργειας, τα σύνορα, τη θέση, αρδευόμενα κλπ. , δ) για τα κτίσματα κατοικίες, μονοκατοικίες, που βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζονται τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής, οι οποίες καθορίζονται ανά περιοχή και χωριστά για κάθε είδος κτιρίου (έντυπα υπολογισμού Κ1, Κ2, Κ3) και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- ✓ Οι αξίες των υπ'. αριθμ. (3) 2.958,00 €, (4) 14.490,00 € και (5) 2.243,00 € αγροτεμαχίων της υπ' αριθμ./2003 δήλωσης κληρονομιάς, υπολογίσθηκαν με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων εκτός σχεδίου πόλης έντυπο (ΑΑΤΗΣ) και κρίνονται ειλικρινείς Προστίθεται κατ' αποκοπή ποσό 2.000,00€ για τις δύο στέρνες, διαφορά 2.000,00€.
- ✓ Για τα υπ' αριθμ. (1) & (2) ακίνητα της δήλωσης επειδή ισχύει το μικτό σύστημα φορολογίας ακινήτων α) για τα οικόπεδα επειδή στην περιοχή δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτου, ο προσδιορισμός γίνεται με την διαδικασία των συγκριτικών στοιχείων. Τα συγκριτικά στοιχεία τηρούνται στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥΖΑΚΥΝΘΟΥ, δηλωθείσα αξία 1ου οικοπέδου 20.026,006 αξία ελέγχου 119.440,30€ διαφορά 99.414,30€ και δηλωθείσα αξία 2ου οικοπέδου 1.438,00€ αξία ελέγχου 6.871,20€ διαφορά 5.433,00€ ,β) οι αξίες των κτισμάτων υπολογίσθηκαν με το αντικειμενικό σύστημα έντυπα Κ5

55.933,006 , Κ2 7.260,00€ και 9.375,00€ αντίστοιχα της υπ' αριθμ./2003 δήλωσης κληρονομιάς και κρίθηκαν ειλικρινείς.

- ✓ Ο κληρονομούμενος κατά την ημερομηνία του θανάτου του (10/06/2002) ήταν Δ/νων Σύμβουλος Ιδρυτής της εταιρείας «.....» και κατείχε 40.370 ονομαστικές μετοχές . Για τις ονομαστικές μετοχές υπεβλήθη δήλωση απόδοσης φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.(βάσει της ΠΟΛ. 1053/03) στην οποία δεν είχε συμπεριληφθεί η θετική διαφορά αξίας παγίων. Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών προέβη στον υπολογισμό βάσει της ΠΟΛ. 1055/2003 ως κάτωθι:

Α. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
ΧΡΗΣΗ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
2001-2002	343.456,51	:3=	302.115,55
2000	75.135,78		161.480,00
1999	51.250,36		142.726,36
	469.842,65		606.321,91

Μ. Ο αποτελεσμάτων Ζετίας 156.614,21 Μ.Ο Ιδίων κεφαλαίων Ζετίας 202.107,30

Μ. Ο αποτελεσμάτων δια = Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων 0,7749062

(1)

Μ.Ο Ιδίων κεφαλαίων

α)Ίδια κεφάλαια κατά την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης: 293.600,00 (2)

β)Απόδοση ιδίων κεφαλαίων = (1) χ (2)=0,7749062 Χ 293600,00=227.512,46 (3)

Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή: (2) + (3) =293.600,00 + 227.512,46

=521.112,46 (4)

Β.ΘΕΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ (Βάσει της ΠΟΛ1055/03) ήτοι:

Αξία χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μείον Αξία κτήσης :

301.878,966 - 104.059,906 = 197.819,06 (5)

α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 &10 του Ν.2961/2001. Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης , προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω , λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Στο μητρώο παγίων στις 10/06/2002 και στο ισοζύγιο της 09/06/2002 (προηγούμενης ημέρας του θανάτου) που προσκομίσθηκε για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών του κληρονομούμενου στην εταιρεία με ΑΦΜ, έχει δηλωθεί :

- στο λογαριασμό 10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ οικόπεδο 2.496μ.τ. θέση «.....» με αξία κτήσης 25.531,916. Αξία ίδια με την αξία που αναφέρεται στο συμβόλαιο αγοράς του ακινήτου (αριθ. συμβ. 31979/13/10/1993 αξία ακινήτου 8.700.000 δρχ.)

Η αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του ανωτέρω οικοπέδου , επειδή στην περιοχή δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτου, ο προσδιορισμός γίνεται με την διαδικασία των συγκριτικών στοιχείων. Τα συγκριτικά στοιχεία τηρούνται στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ ΖΑΚΥΝΘΟΥ

ΦΜΑ/16/10/2002 μεταβιβάσθηκε οικόπεδο 770,73 μ.τ. στη θέση «.....» προς 53,00€ ανά μ.τ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τη θέση ,το χρόνο φορολογίας προσδιορίζει την αγοραία αξία του οικοπέδου κατά την ημερομηνία θανάτου 10/06/2002 ως κάτωθι:

Οικόπεδο 2.496 μ.τ. * 53,00€/μ.τ. = 132.288,00€, δηλωθείσα αξία οικοπέδου 25.531,91€ αξία ελέγχου 132.288,00€ διαφορά 106.756,096.

- στο λογαριασμό 11 «Κτίρια -Εγκαταστάσεις» υπάρχει επαγγελματική εγκατάσταση 400μ.τ. και 150μ.τ. εντός του ανωτέρω οικοπέδου με αξία κτήσης μαζί με τις βελτιώσεις κτηρίων 78.527,99€.

Η αξία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης της επαγγελματικής εγκατάστασης υπολογίσθηκε με αντικειμενικά κριτήρια, κτισμάτων επαγγελματικής στέγης, που βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζονται τιμές εκκίνησης ελαχίστους κόστους κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής, οι οποίες καθορίζονται ανά περιοχή και χωριστά για κάθε είδος κτιρίου συνημμένο (έντυπου υπολογισμού Κ3), σε 169.590,966.

Αξία κτήσης οικοπέδου	25.531,91
Αξία κτήσης επαγγελμ. Εγκατ.	78,527,99
Σύνολο	104.059,90

Αξία χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης οικοπέδου	132.288,006
Αξία χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης επαγγελμ. Εγκατ.	169.590,966
Σύνολο	301.878,966

Διαφορά αξίας 197.819,066

β) Η φορολογητέα αξία των επίπλων και λοιπών κινητών της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 & 13 του Ν.2961/2001. - στο λογαριασμό 12 «ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ -ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ» δηλώθηκε αξία κτήσης 3.661,086 . Κρίνουμε ότι η αξία των μηχανημάτων δεν έχει διαφοροποιηθεί από τη τιμή κτήσης, κατά συνέπεια η αγοραία αξία τους κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ισούται με την αξία κτήσης τους.

-στο λογαριασμό 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ δηλώθηκε αξία κτήσης 39.049,796.

Κρίνουμε ότι η αξία των μεταφορικών μέσων δεν έχει διαφοροποιηθεί από τη τιμή κτήσης, κατά συνέπεια η αγοραία αξία τους κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ισούται με την αξία κτήσης τους.

-στο λογαριασμό 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ δηλώθηκε αξία κτήσης 4.963,726. Λόγω της μείωσης της αξίας των παγίων που επέρχεται λόγω της χρήσης τους και την πάροδο του χρόνου και της οικονομικής τους απαξίωσης προσδιορίζουμε την αγοραία αξία τους κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ίδια με την αξία κτήσης τους.

Μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα έπιπλα και λοιπά κινητά δεν προέκυψαν διαφορές.

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ (Βάσει ΠΟΛ. 1055/03) (4)+(5)

$$521.112,46+197.819,06 = 718.931,52 \text{ €}$$

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ

$$\text{Φορολογητέα αξία μετοχών / αριθμού μετοχών} : 718.931,52/73.400 = 9,79 \text{ € (7)}$$

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Φορολογητέα αξία κάθε μετοχής Χ αριθμού μεταβιβαζομένων μετοχών :

$$9,79 \times 40.370 = \mathbf{395.412,33\text{€}}$$

Κατόπιν των ανωτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε τα με α/α/2016 σημειώμα διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 15/11/2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 μαζί με την ταυτάριθμη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εκθέτοντας τις απόψεις της με το υπ. αρ./2016 έγγραφο της οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Σημειώνεται , ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ουδέποτε υπέβαλε ανειλικρινή δήλωση για την φορολόγηση των κληρονομητέων στοιχείων κινητών και ακινήτων της περιουσίας της .

2. Απρόσφορα τα συγκριτικά στοιχεία που ελήφθησαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τον προσδιορισμό της αξίας των κρινόμενων.

3. Ο υπολογισμός της αξίας των μετοχών έγινε με βάση την ΠΟΛ 1055/2003 η οποία όμως ρητά αναφέρει (άρθρο 4) ότι οι διατάξεις της εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα.

4. Στο άρθρο 102 παρ.1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι 1, Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και πρόσημου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση. Μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Η κρινόμενη δήλωση υποβλήθηκε στις 7/3/2003 επομένως το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου έχει παραγραφεί.

5. Τις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου , δωρεάς , γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 2 περ. ε) του Ν 2961/2001 περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο α) ...β).... ε) οι μετοχές , οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 2 του Ν 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου , δωρεάς , γονικής παροχήςη κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο . Μεταξύ της κληρονομιά θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα... Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας της λοιπής κληρονομιάς και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. «Εις τα έπιπλα δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και λοιπά εν γένει πολύτιμα αντικείμενα, ως και αι πάσης φύσεως συλλογές έργων τέχνης, νομισμάτων, γραμματοσήμων και λοιπών εν γένει αντικειμένων, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων ενεργείται ιδιαιτέρως, κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3091/2002 τροποποιείται η διάταξη του άρθρου 13 του Ν 2961/2001 ... όπου από την 1/1/2003 η αξία των επίπλων και σκευών υπολογίζεται στο σύνολο των κληρονομητέων κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1, 2 ,3 του Ν 2961/2001....για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.. και για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρείες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείοη εσωτερική αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1 Ν 3091/2002 με την υπ'αριθμ. Πρωτ. 1068130/449/A0013/18-07-2003 «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/01-04-2003 ΠΟΛ. 1055», η οποία τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. 1106181/704/A0013/25-11-2003 ΠΟΛ.1127, περιγράφεται αναλυτικά η μεθοδολογία βάσει της οποίας πραγματοποιείται ο αντικειμενικός προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο που μεταβιβάζονται αιτία κληρονομίας, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή ο νέος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών **και επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής** ισχύει από 24/12/2002 δηλαδή εφαρμόζεται σε όλες τις υποθέσεις κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα.

Επειδή οι διατάξεις της ως άνω απόφασης **εφαρμόζονται και στις υποθέσεις φορολογίας** κληρονομίας, δωρεάς ή γονικής παροχής οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις Δ.Ο.Υ και δεν έχει εκδοθεί οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (ΦΕΚ 447/Β/21-4-2003) ΠΟΛ 1127/25-11-2003.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν.2961/01 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας: *«ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις με του άρθρου 102 Ν 2961/2001 *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** .Στην κρινόμενη υπόθεση η δεκαετία εξέπνευσε την 31/12/2013 και η αρμόδια Δ.Ο.Υ ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των Ν 4098/2012, Ν 4141/2013 , Ν 4337/2015 και Ν 4446/2016 ορθώς εξέδωσε την κρινόμενη πράξη την 10/3/2017 καθότι η απόφαση του ΣΤΕ 1738/2017 εκδόθηκε την 27/6/2017

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια)...

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη **το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου**, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομίας, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 15/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./10-3-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/2017

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .

