



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-04-2018

Αριθμ. Αποφ.: 777

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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. 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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της .
..... **του** **με ΑΦΜ:** κατοίκου Δήμου, ΤΚ....., κατά της υπ' αριθμ.-/....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ.

....., σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.-/.....-2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

6. Τις από-2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 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 υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της με αριθμ.-/.....-2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου κληρονομιάς 23.416,32 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 28.099,58 €, **ήτοι συνολικό ποσό 51.515,90 €.**

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-/.....-2017 εντολής ελέγχου.

Με την προαναφερόμενη απόφαση το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Μονομελές) αποδέχθηκε την υπ' αριθμ.-/.....-2010 προσφυγή των α). του, β). του και γ). του και δ). – του, ακυρώνοντας την υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. κατά το μέρος που αφορά στον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των 382.500 κληρονομηθεισών μετοχών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... . Ανώνυμη Τεχνική Εταιρεία».

Με την αρχική υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, του διαφορά φόρου κληρονομιάς 12.306.959 δρχ, πλέον πρόσθετου φόρου 36.920.877 δρχ. ήτοι συνολικό ποσό 49.227.836 δρχ. ή 144.469,07 €, κατόπιν προσδιορισμού της κληρονομικής της μερίδας, όπως αυτή προέκυψε από τις υπ' αριθμ.-/2000 και-/2001 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, στις οποίες ως στοιχεία του ενεργητικού δηλώθηκαν φορτηγά, μηχανήματα έργου, μετοχές της ανώνυμης εταιρείας «. Α.Τ.Ε.» και ακίνητα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ.4δ του Ν.Δ. 118/1973 ρητά ορίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να εκδώσει νέα πράξη πριν καταστεί αμετάκλητη η δικαστική απόφαση που ακυρώνει την προηγούμενη πράξη, κατά της οποίας στράφηκε ο φορολογούμενος. Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή άσκησε την από-2017 έφεση κατά της υπ' αριθμ.-/2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η προσβαλλόμενη δικαστική απόφαση βρίσκεται σε εκκρεμοδικία και δεν έχει καταστεί αμετάκλητη, συνεπώς παρανόμως η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ.-/2017 προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πράξης. Η ύπαρξη δύο διαφορετικών βεβαιώσεων εις βάρος του φορολογούμενου θέτει αυτόν σε καθεστώς ανασφάλειας και έλλειψης γνώσης περί του αντικειμένου φορολογίας και παραβιάζει κάθε αρχή δικαίου.
2. Η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να ακολουθήσει αυτό που διατάσσει η υπ' αριθμ.-/2017 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, στο διατακτικό της οποίας ρητά αναπέμπει την υπόθεση στη διάδικη αρχή προκειμένου αυτή να προσδιορίσει την αξία των μετοχών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 12, παρ.2 του ν.δ/τος 118/1973. Αντί αυτού όμως, η φορολογική αρχή διατάσσει έλεγχο εφαρμόζοντας το άρθρο 12 του Ν. 2961/22-11-2001. Συνεπώς, παραβίασε την απόφαση του δικαστηρίου. Περαιτέρω η διάταξη του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 με την οποία προβλέπεται ότι με Υπουργική Απόφαση καθορίζεται η φορολογητέα ύλη έχει ήδη κριθεί ως αντισυνταγματική, καθώς ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης μπορεί να γίνει μόνο δια τυπικού νόμου. Επιπρόσθετα, η επαγωγή της κληρονομιάς στην προκειμένη περίπτωση, έλαβε χώρα την-2000, ενώ ο Ν.2961/2001 δεν έχει αναδρομική εφαρμογή. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου πρέπει να ακυρωθούν.
3. Παράνομες πράξεις και παραλείψεις της Διοίκησης δημιούργησαν άγχος και ανασφάλεια στην προσφεύγουσα, καθώς η φορολογική αρχή έχει ήδη εκδώσει την υπ' αριθμ.-/.....2017 Νέα Εκκαθάριση της υπ' αριθμ.-/.....-2010 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς. Το ποσό που βεβαιώθηκε με την προαναφερόμενη πράξη ουδέποτε της κοινοποιήθηκε αν και είναι αποτέλεσμα ελέγχου, ενώ η φορολογική αρχή παρανόμως προέβη και σε νέο έλεγχο εκδίδοντας την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ.-/2017 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.
4. Η υπ' αριθμ.-/.....-2001 δήλωση φόρου κληρονομιάς έχει ήδη ελεγχθεί στη Δ.Ο.Υ. από τον αρμόδιο υπάλληλο ο οποίος έχει θέσει και τη σφραγίδα του. Πιο

συγκεκριμένα, στις-2002 επιβλήθηκε συμπληρωματικός φόρος, ο οποίος αρχικά δεν είχε συνυπολογιστεί. Η επιβολή αυτού του φόρου προϋποθέτει έλεγχο της δήλωσης. Κατά συνέπεια, η δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν ήταν πλέον εκκρεμής ώστε να έχει εφαρμογή η Πολ. 1055/2003 και κατά συνέπεια παρανόμως προέβη η φορολογική αρχή στην έκδοση της υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

5. Ο έλεγχος όφειλε να μειώσει την εσωτερική αξία των κληρονομηθέντων μετοχών στο μισό, διότι με το θάνατο του κληρονομούμενου και την απώλεια του ονόματός του από τη διεύθυνση της επιχείρησης εξέλειπε το κυρίαρχο στοιχείο της αξίας της.
6. Εσφαλμένος ο υπολογισμός της καθαρής θέσης της επιχείρησης καθώς, σύμφωνα με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) οι χορηγούμενες επιχορηγήσεις αποτελούν έσοδα επόμενων χρήσεων και δεν περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης. Αντίστοιχα και οι αφορολόγητες κρατήσεις. Επίσης, η αξία αναπροσαρμογής των παγίων επενδύσεων δεν περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια γιατί δεν αποτελεί πραγματικό εισόδημα της επιχείρησης. Ακόμη, οι αξίες από καταθέσεις μετόχων δεν αποτελούν κεφάλαιο της επιχείρησης, αλλά υποχρέωση της εταιρείας στους μετόχους. Από τον τελευταίο Ισολογισμό προ του θανάτου του κληρονομούμενου, διαπιστώθηκε από τον Ορκωτό Λογιστή ότι απαιτήσεις της επιχείρησης ύψους 40.000.000 δρχ. παραμένουν αμετάβλητες από τα προηγούμενα χρόνια. Όφειλαν λοιπόν να μεταφερθούν στις επισφαλείς απαιτήσεις και να μειώσουν την καθαρή θέση της επιχείρησης. Τέλος, δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν είχε ελεγχθεί φορολογικά από το 1993 μέχρι και την ημέρα σύνταξης του τελευταίου προ του θανάτου του κληρονομούμενου ισολογισμού, δηλ. την 31-12-1999, όφειλε να έχει σχηματίσει «προβλέψεις δαπάνης» τόσο για τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις όσο και για τις αποζημιώσεις προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης. Οι φορολογικές επιβαρύνσεις που προέκυψαν κατά τους ελέγχους της φορολογικής αρχής και ανάγονται σε έτη για τα οποία δεν είχε σχηματιστεί πρόβλεψη, θα μείωναν την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 3 έως 5 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) «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.

4. Αν η προσφυγή στρέφεται κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, το δικαστήριο, κατά την επίλυση της διαφοράς, είτε ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει την παράλειψη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να προβεί στην οφειλόμενη ενέργεια, είτε απορρίπτει την προσφυγή.

5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημα της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να "διακριβωθεί" αν υπάρχει παράβαση Δεδικασμένου.

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

γ) Όταν κατά την επιβολή ορισμένης κύρωσης η αρχή διαθέτει εξουσία επιμέτρησης την οποία, παρά το νόμο, είτε δεν άσκησε καθόλου είτε άσκησε πλημμελώς, το δικαστήριο, ελέγχοντας κατά τα ανωτέρω, τη σχετική πράξη, ασκεί το ίδιο την εξουσία αυτή, επιβάλλοντας την προσήκουσα κύρωση και μεταρρυθμίζοντας αντιστοίχως την πράξη.

δ) Αν η προσφυγή στρέφεται κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, το δικαστήριο, κατά την επίλυση της διαφοράς, δικάζει κατά πλήρη δικαιοδοσία και, είτε ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει την παράλειψη, αποφαινόμενο αυτό για την ύπαρξη και την έκταση του δικαιώματος ή της υποχρέωσης, είτε απορρίπτει την προσφυγή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ.5 του Συντάγματος ορίζεται: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις» ορίζεται ότι: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 198 παρ. 1 του Ν. 2717/1999 «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής»

Επειδή, «.. η αποχή της διοίκησης από κάθε ενέργεια που αντιτίθεται στο περιεχόμενο της απόφασης αποτελεί απλώς συμμόρφωση προς το περιεχόμενό της, το οποίο δύναται να προκύπτει από τις αιτιολογίες της ή από τα επιλυθέντα με δύναμη δεδικασμένου ζητήματα κ.λ.π., ενώ η ευθεία πραγμάτωση των επιτασσομένων από το διατακτικό της, εκτός από συμμόρφωση, αποτελεί και την εν ευρεία έννοια εκτέλεση αυτής» (Ν.Σ.Κ. 318/2009).

Επειδή, όταν στις διατάξεις της Διοικητικής Δικονομίας (όπως είναι λ.χ. εκείνες των άρθρων 88 και 99), γίνεται αναφορά σε «εκτέλεση» απόφασης Διοικητικού Δικαστηρίου, που έχει εκδοθεί ύστερα από άσκηση προσφυγής, αφορώσας διοικητική διαφορά ουσίας, τότε θα πρέπει η «εκτέλεση» αυτή να εκλαμβάνεται με την προεκτεθείσα ευρεία της έννοια, που ταυτίζεται απολύτως με την υποχρέωση που έχει η Διοίκηση, να συμμορφώνεται προς το περιεχόμενο τέτοιων, έστω και μη τελεσίδικων (δηλ. οριστικών) δικαστικών αποφάσεων, στα πλαίσια των αρχών της νομιμότητας και της ευρύτερης προστασίας του διοικούμενου, έτσι ώστε να επέλθει εναρμόνιση της πραγματικώς υφισταμένης κατάστασης, προς το υπό ευρεία έννοια απαγγεληθέν δίκαιο, όπως αρμόζει σε ένα κράτος δικαίου. (Ν.Σ.Κ. 168/2010)

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να εκδώσει νέα πράξη πριν καταστεί αμετάκλητη η δικαστική απόφαση που ακυρώνει την προηγούμενη πράξη σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ.4δ του Ν.Δ.118/1973, αφορά μόνο την περίπτωση κατά την οποία ο υπάλληλος ή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε η αρχική πράξη, τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν. Σε κάθε άλλη περίπτωση, επί οριστικής απόφασης δικαστηρίου επιτρέπεται η άσκηση ένδικου μέσου, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2017 οριστικής απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πλημμελειοδικείου, η οποία ρητά διατάσσει τον προσδιορισμό εκ νέου της αξίας των μετοχών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 παρ. 2 του Ν.Δ. 118/1973.
- η φορολογική αρχή στα πλαίσια του νόμιμου δικαιώματός της κατά το άρθρο 92 του Ν. 2717/99, άσκησε έφεση κατά της πρωτόδικης οριστικής απόφασης.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Ν. 2961/2001 στο ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ, το συγκεκριμένο νομοσχέδιο υποβλήθηκε προς ψήφιση προκειμένου να περιβληθεί τον τύπο του

κώδικα των διατάξεων του φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικίων και κερδών από λαχεία, συγκεντρώνοντας όλες τις διασπαρμένες διατάξεις της οικείας φορολογίας, καθώς και τις συναφείς διατάξεις άλλων νομοθετημάτων σε ενιαίο κείμενο, ώστε να αποτελέσει βασικό νομοθέτημα αυτής της φορολογίας.

Στα πλαίσια αυτής της Κωδικοποίησης οι διατάξεις του Ν.Δ. 118/1973 περί προσδιορισμού της αξίας των μετοχών κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 12 παρ.2 του Ν. 2961/2001 σύμφωνα με τις οποίες: *«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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την αρχική υπ' αριθμ.-/.....-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε η αξία των κληρονομηθέντων μετοχών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.4 του Ν. 2961/2001, όπως αυτές προστέθηκαν με το άρθρο 12 παρ.1 του Ν. 3091/2002.
- με την υπ' αριθμ.-/2017 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώθηκε η προαναφερθείσα υπ' αριθμ.-/2010 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς κατά το μέρος που αναλογεί στην αξία των κληρονομηθέντων μετοχών και ρητά αναπέμφθηκε η υπόθεση στη διάδικη αρχή προκειμένου να προσδιοριστεί εκ νέου η αξία των μετοχών κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 παρ.2 του Ν.Δ. 118/1973.
- Με την υπ' αριθμ.-/2017 προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή πράξη, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκτίμηση της αξίας των μετοχών κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 παρ.2 του Ν. 118/1973, όπως αυτός κωδικοποιήθηκε με την ίδια αριθμηση, άρθρο 12 παρ.2 του Ν. 2961/2001, σύμφωνα με τα όσα διατάσσει η υπ' αριθμ.-/2017 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του νόμου περί προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των μετοχών όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, ήτοι την2000.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 41 παρ.4 του Ν. 4174/2013 «Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί».

Επειδή, η από-2017 πράξη νέας εκκαθάρισης επί της με αριθμ.-/.....-2010 πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστά έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα στερούμενο εκτελεστότητας και εκδοθέν κατ' επιταγή του άρθρου 41 § 4 Ν.4174/2013. Η κοινοποίηση της ως άνω πράξης έχει το χαρακτήρα απλής ενημέρωσης για το βεβαιωθέν ποσό φόρου κληρονομιάς, όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά την έκδοση της με αρ.-/2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), σε εκτέλεση της οποίας και προς ενημέρωσή της αναφορικά με τις διαμορφωθείσες οφειλές της προέβη η Δ.Ο.Υ. σε νέα εκκαθάριση επί της ήδη εκδοθείσας πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αριθμ.....-/2010). Συνεπώς, πρόκειται για διοικητική πράξη που δε φέρει εκτελεστό χαρακτήρα και εκδόθηκε σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης. Σημειώνεται ότι κατόπιν άσκησης της υπ' αριθμ.....-/.....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της φορολογουμένης κατά της προαναφερθείσας πράξης νέας εκκαθάρισης εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-/.....-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.2961/2001 «Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε` της παραγράφου 2 του άρθρου 25»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ.1 του Ν.2961/2001 «Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπός του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ.1 του Ν.2961/2001 «Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, ενώ στην παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τριμήνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 69 παρ.4 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής και εκκαθάρισης της δήλωσης: «Οποιαδήποτε λογιστικά λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται μέσα σε μια πενταετία από την υποβολή της δήλωσης από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 100 του Ν.2961/2001 «Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί έλαπον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2000 υποβλήθηκε από τους κληρονόμους η υπ' αριθμ./2000 (αρ. φακ. Θ-...../2000) δήλωση φόρου κληρονομιάς, με κληρονομούμενο τον , από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος.
- Στις ...-2001 υποβλήθηκε από τους κληρονόμους η υπ' αριθμ. .../2001 (αρ. φακ. Θ-...../2000) δήλωση φόρου κληρονομιάς με κληρονομούμενο το από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος ποσού 15.480.765 δρχ. ή 45.431,44€.

Επειδή, οι δύο ως άνω δηλώσεις παρά το γεγονός ότι αφορούσαν την ίδια κληρονομιά και η δεύτερη ήταν συμπληρωματική της πρώτης, δεν συσχετίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με αποτέλεσμα κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ./2001 δήλωσης να μην ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που αποτελούν την κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας. Κατόπιν αυτού η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, βεβαιώνοντας συμπληρωματικό φόρο ποσού

25.000 δρχ. για κάθε κληρονόμο, ποσό που βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε εξ' ολοκλήρου με το/.....2002 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 το δικαίωμα το Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς εκπίπτει σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε κατόπιν ελέγχου την υπ' αριθμ. ../2010 πράξη επιβολής φόρου κληρονομιάς.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι *«Η εσωτερική αυτή αξία (των μετοχών) 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»*.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μετοχής δεν πρέπει να συνεκτιμώνται στοιχεία που επηρεάζουν τη διαμόρφωση της αξίας της, εφόσον αυτά αναφέρονται σε δεδομένα μεταγενέστερα του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. χρόνος θανάτου) (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι.Φωτόπουλος, Εκδόσεις Σάκουλα, σελ 567 & 581- Στε 4078/1995).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του άυλα περιουσιακά στοιχεία που αντιπροσωπεύουν την υπεραξία της επιχείρησης, όπως η φήμη και η πελατεία.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν.Δ/τος 118/1973 «

1. Επί εισηγμένων εις το χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών εν γένει τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων, ή άλλων τοιαύτης φύσεως αξιών, ως αξία αυτών λαμβάνεται ο μέσος ορός της τιμής των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων εντός του προ του θανάτου του κληρονομουμένου εξαμήνου.

Εάν δεν υφίστανται τοιαύται συναλλαγές ο προσδιορισμός της αξίας των ανωτέρω τίτλων ενεργείται κατά τα εν παραγράφοις 2 και 3 του παρόντος άρθρου οριζόμενα.

2. Επί μη εισηγμένων εις το χρηματιστήριο μετοχών δια τον προσδιορισμόν της αξίας αυτών λαμβάνονται υπ' όψιν και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβιβάσεως μετοχών της επιχειρήσεως εντός του τελευταίου προ του θανάτου του κληρονομούμενου εξαμήνου, ως επίσης η εσωτερική αξία αυτών εξευρισκομένη δια της διαιρέσεως της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως δια του αριθμού των μετοχών.

Η εσωτερική αυτή αξία δύναται να αυξομειούται υπό του οικονομικού εφόρου, λαμβάνοντος υπ' όψιν ιδία: τα διανεμηθέντα εντός της τελευταίας πενταετίας κέρδη, την φήμην και πελατείαν της επιχειρήσεως και παν έτερον πρόσφορον στοιχείον το οποίον ασκεί ουσιώδη επίδρασιν επί της διαμορφώσεως της αγοραίας αξίας αυτών. Αναλόγως του αριθμού των περιερχομένων εις έκαστον κληρονόμον ή κληροδόχον μετοχών, εν σχέσει προς το σύνολον των μετοχών της εταιρείας, δύναται ο οικονομικός έφορος να αυξομειώνει αναλόγως την συνολικήν αξίαν αυτών.

3. 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, η καθαρή θέση της επιχείρησης αποτελεί το άθροισμα των υπολοίπων των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 4 του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως αυτά εμφανίζονται στον επίσημο Ισολογισμό της επιχείρησης που έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές του Ν. 2190/1920. Πιο συγκεκριμένα, στην καθαρή θέση περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών: 40 «Κεφάλαιο», αφαιρούμενων των υπολοίπων των λογαριασμών 18.12. «Οφειλόμενο Κεφάλαιο», 33.04 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» και 33.05 «Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση», 41 «Αποθεματικά- Διαφορές Αναπροσαρμογής- Επιχορηγήσεις επενδύσεων», αφαιρούμενου του υπολοίπου του λογαριασμού 41.01 «Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο», 42 «Αποτελέσματα εις νέο» και 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ως στοιχείο του ισολογισμού βάσει του οποίου προσδιορίστηκε η καθαρή θέση των μετοχών, η ύπαρξη επιχορηγήσεων, αφορολόγητων κρατήσεων ή καταθέσεων μετόχων (ως ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου),

Επειδή, σύμφωνα με το Πιστοποιητικό Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή:

«.....Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα εξής:1) Στους λογαριασμούς των απαιτήσεων, εκτός των όσων σε καθυστέρηση και σε επισφάλεια ανωτέρω αναφέρονται, περιλαμβάνονται και διάφορα κονδύλια συνολικού ποσού 40.000.000 δρχ περίπου, τα οποία παραμένουν αμετάβλητα από την προηγούμενη χρήση. Για τις απαιτήσεις αυτές η εταιρία σχημάτισε πρόβλεψη απώλειας συνολικού ποσού 9.064.223 δρχ.(ποσό 4.100.000 δρχ σχηματίστηκε κατά την παρούσα χρήση), η οποία κατά την άποψη των αρμοδίων της εταιρίας κρίνεται ικανοποιητική για να καλυφθεί τυχόν μη μελλοντική ρευστοποίηση των απαιτήσεων αυτών. 2) Η εταιρία από τη χρήση 1993 μέχρι και την παρούσα δεν έχει ελεγχθεί φορολογικά. Για πιθανά ποσά φορολογικών επιβαρύνσεων που ενδεχομένως να προκύψουν από την αιτία αυτή δεν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη δαπάνης στις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις και ούτε είμαστε σε θέση να προσδιορίσουμε κάποιο συγκεκριμένο ποσό. Κατά τη γνώμη μας οι ανωτέρω Οικονομικές Καταστάσεις οι οποίες προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της Εταιρίας, απεικονίζουν μαζί με το Προσάρτημα, αφού ληφθούν υπόψη οι σημειώσεις της Εταιρίας και οι σημειώσεις μας, την περιουσιακή διάρθρωση και την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31.12.1999, καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτήν την ημερομηνία, βάσει των σχετικών διατάξεων που ισχύουν και λογιστικών αρχών οι οποίες έχουν γίνει γενικά παραδεκτές και δε διαφέρουν από εκείνες που η εταιρία «εφάρμοσε στην προηγούμενη χρήση».

Επειδή, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν ότι από την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού μέχρι και το θάνατο του κληρονομούμενου – ημερομηνία σύμφωνα με την οποία γεννάται η φορολογική υποχρέωση - οι προαναφερόμενες απαιτήσεις καταστάθηκαν επισφαλείς. Περαιτέρω, από τα δεδομένα της από-2017 έκθεσης επανελέγχου φόρου κληρονομιάς δεν προκύπτει ο σχηματισμός προβλέψεων που να αφορά σε φορολογικές επιβαρύνσεις ή αποζημίωση του προσωπικού λόγω απόλυσης.

Επειδή, η καθαρή θέση της επιχείρησης και η συναρτώμενη με αυτή αξία των μετοχών της, προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία και δεδομένα της επιχείρησης κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη η μεταγενέστερη πορεία της επιχείρησης, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του

τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση 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: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία

θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους 2000 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς έτους 2000:

Διαφορά φόρου: 23.416,32 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (40 μήνες Χ 0,73% = 29,20%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	28.099,58	11.708,16	6.837,57	18.545,73	18.545,73

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

– Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κληρονομιάς έτους 2017-
(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	76.087,74	76.087,74
Φόρος που έχει καταβληθεί	52.671,42	52.671,42
Διαφορά φόρου	23.416,32	23.416,32
Πρόσθετος φόρος	28.099,58	
Πρόστιμο άρθρο 49§1 ν.4509/2017		18.545,73
Συνολικό ποσό	51.515,90	41.962,05

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.