



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 28/2/2019

Αριθμός απόφασης 755

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 31/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13/9/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/10/2018 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' αρ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 19.933,31 €, πλέον 17.078,68 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2017 εντολή ελέγχου, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας: 1) 156.790 μετοχών της εταιρείας, 2) 6.150 μετοχών της εταιρείας, 3) του 50% ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία Ι....., καθώς και για έλεγχο του άρθρου 3 Ν 2961/2001 του κληρονομούμενου του που απεβίωσε την 6/3/2008 και διαπιστώθηκαν τα εξής :

Συγκεκριμένα , ο του απεβίωσε την 6/3/2008 χωρίς να αφήσει διαθήκη και κατέλειπε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, τους κάτωθι μοναδικούς πλησιέστερους συγγενείς: 1) τον πατέρα του 2) τη μητέρα του και 3) την αδελφή του, μετά δε τη με αριθμό/2008 έκθεση αποποίησης των και μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος είναι η

Η υπέβαλε τις με αριθμό/2008 και/2008 δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και μεταξύ άλλων δήλωσε: 1) 156.790 μετοχών της εταιρείας με αξία δήλωσης 1.800.530,67 € 2) 6.150 μετοχών της εταιρείας με αξία δήλωσης 67.970,87 € 3) του 50% ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία με αξία δήλωσης 489,12 €

Έγινε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω μετοχών με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/03 ΥΠ. ΟΙΚ. καθώς και ο έλεγχος του άρθρου 3 του Ν 2961/2001.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 26/7/2018 με το υπ. αρ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4174/2013.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ υπόμνημα, με τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας των μετοχών.

«Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι σχετικά με τον υπολογισμό της αξίας των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης ο έλεγχος καταλόγισε διαφορά συγκρίνοντας την αγοραία αξία με την

αναπόσβεστη αξία των μεταφορικών μέσων κάνοντας χρήση των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001, πλην ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών καθορίζεται με βάση την ΠΟΛ.1055/2003 η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 και στην περίπτωση Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ στην παράγρ. 1 αναφέρεται ότι «Στο Αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

Άρα το ποσό των 28.680,25 ευρώ που προστίθεται ως διαφορά πρέπει να διαγραφεί, γιατί πρέπει να συγκριθεί η αγοραία αξία με την αξία κτήσης και όχι την αναπόσβεστη αξία.

Το ίδιο ισχύει και για το ποσό των ευρώ 6.790,10 ευρώ που προστίθεται ως διαφορά από ανάλογη σύγκριση που γίνεται στην παράγραφο 5. ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.»

2.Ο καταλογισμός αδήλωτων μετρητών στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου, ποσού 173.814,10 ευρώ, κατ άρθρο 3 του Ν 2961/2001 είναι αυθαίρετος στερούμενος νομικής βάσης.

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** του Ν 2961/2001 περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο α) ...β).... **περ. ε)** οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών που εδρεύουν στην Ελλάδα ...περ. η) τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ 3** του Ν 2961/2001, **οι τίτλοι και οι αξίες**, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις **μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος**, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του **θανάτου τριετία** προκειμένου για κινητό και μέσα στην **προηγούμενη πενταετία** προκειμένου για ακίνητο θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά . Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο τρόπο.

Επειδή στα μετρητά της κληρονομιάς περιλαμβάνονται και τα ποσά που αφορούν αυξήσεις μισθού ή συντάξεις του κληρονομούμενου και αναφέρονται σε προηγούμενο του θανάτου χρονικό διάστημα **με αποτέλεσμα να καταβάλλονται στους κληρονόμους** όπως απαιτήσεις του κληρονομούμενου από ελευθέριο επάγγελμα που ασκούσε, **οι οποίες εισπράχθηκαν από τους κληρονόμους του**, προμήθειες κλπ (Βιβλ. Φωτόπουλου σελ 83).

Επίσης σύμφωνα με την απόφαση του Αρείου Πάγου 1395/1982 με την οποία κρίθηκε ότι προϋποθέσεις εφαρμογής τεκμηρίου άρθρου 3 παρ 3 του ως άνω νόμου είναι, **ότι πρόκειται**

αποκλειστικώς περί τίτλων και αξιών εις ους περιλαμβάνονται και οι ανώνυμοι μετοχαί, **οι οποίοι δεν ευρέθησαν** μεταξύ των κληρονομιαιών αντικειμένων, διότι άλλως τυγχάνει εφαρμογής η περ. ε της παρ 2 του ως άνω άρθρου και ότι ο κληρονομούμενος εισέπραξε εισοδήματα ή πραγματοποιήσε οιασδήποτε συναλλακτικές πράξεις εντός του προηγούμενου του θανάτου έτους, το δε βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Ως συναλλακτικά πράξεις νοούνται εκείνοι των οποίων η ενέργεια προϋποθέτει κυριότητα του κληρονομούμενου οία προκειμένου περί μετοχών τυγχάνει και η συμμετοχή ες την γενική συνέλευση των μετόχων αυτοπροσώπως ή δι αντιπροσώπου μη περιλαμβανομένης εις αυτά της εκποίησης τούτων όπως προβλέπεται υπό της περιόδου της παρ 3 του ιδίου άρθρου. Με την απόφαση του Αρείου Πάγου 1395/1982 κρίθηκε ότι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του δευτέρου και του τρίτου τεκμηρίου είναι η επ' ανταλλάγματι εκποίησης κινητού ή ακινήτου του κληρονομούμενου περιλαμβανομένων στα κινητά και των απογράφων τίτλων εντός τριετίας επί κινητών και πενταετίας επί ακινήτων αναδρομικώς από του θανάτου τούτου το βάρος της αποδείξεως των οποίων ως και του εισπραχθέντως εκ της εκποίησης τμήματος έχει η φορολογική αρχή. (Βιβλ. Φωτόπουλου σελ50)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1, 2 ,3 και 4 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 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 η φορολογητέα αξία ολόκληρης της επιχείρησης βρίσκεται σύμφωνα με τα ως άνω εάν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί:

α) Η διαφορά της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο κτήσης τους και

β) Η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων).

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και την πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομοθεσία (ΣΤΕ 12628/1964, 38/1970, 2504/1978, 135/1979, 595/1980 και 3002/1986, καθώς και της διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών Ν 10075/ΠΟΛ 24/1979) η αγοραία αξία κάθε οργανωμένης και σε λειτουργία επιχείρησης, σαν οικονομικής μονάδας, είναι η αγοραία αξία όχι μόνο των υλικών της μέσων αλλά και άλλων στοιχείων του κέρδους μακροπρόθεσμα, όπως είναι η φήμη και η πελατεία, η επωνυμία, η καλή πορεία των εργασιών, και άλλα στοιχεία που επιδρούν στην διαμόρφωση του κέρδους.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κάθε επιχείρηση εκτός από τα αναγραφόμενα στα βιβλία της περιουσιακά στοιχεία, έχει κατά κανόνα και κάποια υπεραξία, η οποία συνιστά το ιδανικό κεφάλαιο.

Στοιχεία που προσδιορίζουν τα ιδανικά κεφάλαια είναι:

- Ο μέσος όρος των καθαρών κερδών της τελευταίας πενταετίας από τον οποίο αφαιρούνται, οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, και η εμπορική αμοιβή.
- Το υπόλοιπο πολλαπλασιάζεται επί τον συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα, όπως ισχύει κατά τον χρόνο φορολογίας .
- Το ποσό που προκύπτει προσαυξάνεται ανάλογα με χρόνια λειτουργίας επιχείρησης.

Το υπόλοιπο που θα προκύψει αποτελεί την άυλη αξία – ιδανικό κεφάλαιο της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 & 10 του Ν.2961/2001, για τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης προκειμένου για ολόκληρη επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής, που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας Κ.Β.Σ., λαμβάνονται υπόψη η πραγματική αξία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, από την οποία αφαιρούνται οι τυχόν υποχρεώσεις προς τρίτους.

Για τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης της επιχείρησης θα ληφθεί υπόψη η θετική διαφορά της αξίας των παγίων της επιχείρησης, δηλαδή η διαφορά ανάμεσα στην αξία που έχουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την ημέρα του θανάτου και της αξίας κτήσης ή κόστους κατασκευής. Στη διαφορά αυτή θα προστεθεί η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού ήτοι των αποθεμάτων και των απαιτήσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σχετικά με τον υπολογισμό της αξίας των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης ο έλεγχος καταλόγισε διαφορά **συγκρίνοντας την αγοραία αξία με την αναπόσβεστη αξία, αντί της αξίας κτήσης** των μεταφορικών μέσων, (σελ σελίδα 10 της από 26/09/2018 έκθεσης ελέγχου κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) ήτοι :

Α) μεταφορικά μέσα με αξία κτήσης κατά τον ισολογισμό 359.912,99 € και αναπόσβεστη αξία 151.319,75€.

Λαμβάνοντας υπόψη τις Διατ/ξεις του αρθρ. 9 Ν. 2961/01 ήτοι το είδος, την παλαιότητα καθώς και τα δεδομένα του Ισολογισμού ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία για τον κρίσιμο χρόνο, των μεταφορικών μέσων σε 180.000,00€

Συνεπώς η διαφορά της αξίας του παγίου αυτού στοιχείου ανέρχεται σε 28.680,25€

αγοραία αξία βάσει ελέγχου	180.000,00€
Αναπόσβεστη αξία βάσει βιβλίων	151.319,75€.
Θετική διαφορά	28.680,25€

Β) Για τα έπιπλα και το λοιπό εξοπλισμό

Η αξία κτήσης κατά τον ισολογισμό ανέρχεται σε 715.362,54€. και η αναπόσβεστη αξία σε 33.950,52€.

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις Διατάξεις του άρθρου 9 Ν. 2961/01 ήτοι το είδος, την παλαιότητα, τον προσδοκώμενο χρόνο παραγωγικής λειτουργίας την αγοραία αξία ομοειδών μεταχειρισμένων και το κόστος αντικατάστασης αυτών, τα δεδομένα του Ισολογισμού όπου το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού εμφανίζεται με το ποσόν των 33.950,52€ ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία αυτού του παγίου σε 40.740,62 €.

Συνεπώς η διαφορά της αξίας του παγίου αυτού στοιχείου ανέρχεται σε 6.790,10€

αγοραία αξία βάσει ελέγχου	40.740,62€
----------------------------	------------

Αναπόσβεστη αξία βάσει βιβλίων	33.950,52 €.
--------------------------------	--------------

Θετική διαφορά	6.790,10 €
----------------	------------

Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός, διότι για τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης της επιχείρησης λαμβάνεται υπόψη η θετική διαφορά της αξίας των παγίων της επιχείρησης, δηλαδή η διαφορά ανάμεσα στην αξία που έχουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την ημέρα του θανάτου και της αξίας κτήσης ή κόστους κατασκευής. Εν προκειμένω δεν προκύπτει θετική διαφορά αξίας παγίων μεταξύ του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και του χρόνου κτήσης (ΠΟΛ 1055/2003 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε)

Επειδή στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του κληρονομούμενου και στον κωδ. 659 ο αποβιώσας είχε δηλώσει για το οικ. έτος 2006 ποσό 98.226,92€, για το οικ. έτος 2007 ποσό 149.548,60€ και οικ. έτος 2009 ποσό 41.372,70€.

Επειδή από τα ανωτέρω ποσά, ο έλεγχος για το οικ. έτος 2006 θεώρησε ότι απέμειναν στην κληρονομιά κατά το χρόνο του θανάτου κατά ποσοστό 1/3 ήτοι ποσό 32.742,30€, λόγω παρέλευσης δύο ετών, 2/3 για το οικ έτους 2007 ήτοι ποσό 99.699,10€ λόγω παρέλευσης ενός έτους και για το οικ έτος 2009, 3/3 ήτοι ποσό 41.372,70€ λόγω είσπραξης των χρημάτων μέσα στο τελευταίο προ του θανάτου έτος.

Επειδή ως αιτιολογία για τον καταλογισμό αυτό ο έλεγχος δεν αναφέρεται αποκλειστικά στην παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν 2961/2001 αλλά καταλογίζει τα μετρητά που θεωρεί ότι απέμειναν στην κληρονομιά αυτά που απέκτησε ο κληρονομούμενος στην τελευταία τριετία. Ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ως άνω μετρητά αυτά έχουν απομείνει στην κληρονομιά και έπρεπε να δηλωθούν από την κληρονόμο-προσφεύγουσα, άλλως θα έπρεπε αυτή να αποδείξει, ότι έχουν όλα αναλωθεί από τον κληρονομούμενο ή επενδυθεί σε κάποιο άλλο περιουσιακό στοιχείο από τον ίδιο το οποίο όμως θα έπρεπε να έχει δηλώσει η κληρονόμος στην κληρονομιά καθόσον αυτά προέρχονται από μερίσματα της και της όπως προκύπτει από τους

ισολογισμούς των τελευταίων ετών όπου φαίνεται το μέρος που κατεβλήθη κατά έτος αναλογικά στους μετόχους .(σελ 17 και 15 της από 26/9/2018 έκθεσης ελέγχου) .

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 3 ν 2961/2001 αναφέρεται επί λέξει, οι τίτλοι και οι αξίες , τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις **μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος**, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του **θανάτου τριετία** προκειμένου για κινητό (περιλαμβανομένων των απογράφων τίτλων) και μέσα στην **προηγούμενη πενταετία** προκειμένου για ακίνητο, επιπρόσθετα στις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ 2 περ. η)** του ιδίου ως άνω νόμου τα τραπεζογραμμάτια και **κάθε άλλο είδος χρημάτων** που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.....

Επομένως ο προαναφερόμενος καταλογισμός σε βάθος τριετίας προ του θανάτου του κληρονομούμενου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ **και με την επισήμανση ότι δεν αναφέρεται στην παρ. 3 του άρθρου 3** του ως άνω νόμου στερείται νομικής βάσης (σε. 17 της έκθεσης ελέγχου) , διότι σε βάθος τριετίας ή πενταετίας εισέρχεται ο έλεγχος κατά περιορισμό των ως άνω διατάξεων. Εντός του προηγούμενου του θανάτου έτους ο έλεγχος εισέρχεται σε **τίτλους, ή αξίες** , και εισοδήματα τα οποία δεν ευρέθησαν μεταξύ των κληρονομιαίων αντικειμένων, διότι άλλως τυγχάνει εφαρμογής η περ. ε της παρ 2 .Στις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 2 του ιδίου νόμου δεν προβλέπεται η είσοδος του ελέγχου σε βάθος τριετίας αφενός και αφετέρου το καταλογισθέν από τον έλεγχο στο οικ. έτος 2008 ποσού 41.372,70€ αφορά καταβολή μισθού Δ.Σ 38.672,70€ και μερίσματος 2.700,00€ με ημερομηνία έκδοσης την 31/12/2007, σύμφωνα με την προσκομισθείσα βεβαίωση και καθόσον ο θάνατος επήλθε την 6/3/2008 δεν εισπράχθηκαν από τους κληρονόμους για να ενταθούν στην κληρονομιά. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **ότι ο καταλογισμός αδήλων μετρητών** στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου, **ποσού 173.814,10 ευρώ, κατ άρθρο 3 του Ν 2961/2001** είναι αυθαίρετος στερούμενος νομικής βάσης γίνεται δεκτός σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα και σε συνδυασμό με τις διατάξεις το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 όπου ορίζεται ότι, η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν 4337/2015 ορίζεται ότι :

1.Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που

προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

2.Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του δεκάτου κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται από 1.1.2015 (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 29). Σημειώνεται ότι για τις υποθέσεις των φορολογιών αυτών, όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά στις ημερομηνίες 31.12.2013 και 1.1.2014 λαμβάνονται οι ημερομηνίες 31.12.2014 και 1.1.2015, αντίστοιχα.

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, 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:

α) δέκα τοις εκατό (10%) επί 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%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

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.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015, σε περίπτωση που η διαφορά του φόρου μεταξύ πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και φορολογικής δήλωσης υπερέβαινε σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση, χωρίς η ανακρίβεια να οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου, επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το 30% του ποσού της παραπάνω διαφοράς φόρου (παρ. 1 περ. β' προϊσχύσαντος άρθρου 58). Με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 προβλέπεται για την ως άνω περίπτωση η επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ποσού της διαφοράς του φόρου (παρ. 1 περ. γ' νέου άρθρου 58).

Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1)

Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών.

Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 15).

Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 5, 53 παρ. 3 του ΚΦΔ και 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν, συνάγεται ότι τόκος υπολογίζεται και επί των προστίμων του ΚΦΔ. Επίσης, δεν διενεργείται ανατοκισμός (άρθρο 53 παρ. 3).

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως κάτωθι:

	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Αξία ΔΕΔ	
.....	1800.530,67	1.906.565,40	1.871.095,05	Διαφορά μεταφορικών μέσων 28.680,25 +επίπλων 6.790,10=35.470,35
.....	67.970,87	68.265,00	68.265,00	
ΣΥΝΟΛΟ	18.68.501,54	1.974.830,40	1.939.360,05	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	44.844,00	47.395,90	46.544,64	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ			1.700,64	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ 10% ΑΡΘΡΟ 58 +ΤΟΚΟΙ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΑΡΘΡΟ 53 Ν 4174/2013. 40,80%			170,06 693,86	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			2.564,56 €	

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ή 58 Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ.	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ. 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2040,76€	1700,64X10%=170,06	40,80X1700,64 = 693,86	863,92	863,92

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 31/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου ΚΗΦΙΣΙΑΣ, οδός Τ.Κ κατά της υπ' αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ .

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς/2018

Διαφορά φόρου	1.700,64€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ/ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ	863,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.564,56 €

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 .