



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 1/9/2016

Αριθμός απόφασης: 2868

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. 43.....(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. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςΑΦΜ....., κατοίκου.....κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υτης οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 1/3/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της....., 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 το υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος 3.119,69€, πλέον 3.743,63€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της υπ. αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για τον έλεγχο της υπ. αριθμόδήλωσης φόρου κληρονομιάς (Δ.Ο.Υ. Σαλαμίνας) όπου μεταβιβάστηκαν στη προσφεύγουσα λόγω θανάτου του πατρός της την 11/9/2005 μεταξύ άλλων:

- ποσοστό συμμετοχής 85% της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, στην οποία ανήκουν τα αυτοκίνηταΦΙΧ,ΦΙΧ, ΑΒ ΕΙΧ,ΕΙΧ,ΕΙΧ και ΥΜΟ ΕΙΧ
- ποσοστό συμμετοχής 85% ή 850 εταιρικά μερίδια της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ
- ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ στην οποία ανήκουν τα αυτοκίνητα ΥΜΗ ΦΙΧ και ΥΝ ΕΙΧ
- το 46% μηχανοκίνητου σκάφους αναψυχής με όνομα «.....» και αριθ. νηολογίου
- 30 μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο της εταιρείας με την επωνυμίαΑΕ και ΑΦΜ.....

Κατόπιν της με αριθ. πρωτ.αιτήσεως της προσφεύγουσας....., οι μεταβιβαζόμενες μετοχές αξίας βάσει δήλωσης 3.000,00 ευρώ φορολογήθηκαν αυτοτελώς με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν.2961/2001.

Βάσει της δηλωθείσας αξίας κληρονομικής μερίδας κατά την ημερομηνία θανάτου (11-9-2005) ενεργητικού 165.832,16 ευρώ και παθητικού 687.617,86 ευρώ, δεν προέκυψε φόρος κληρονομιάς.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4172/2013 επιδόθηκε στη προσφεύγουσα το υπ. αρ..... σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τον υπ. αρ.προσωρινό προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς.

Στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ. αρ. πρωτ.υπόμνημα –ένσταση στο οποίο μεταξύ άλλων αιτείται τον αυτοτελή προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς που αφορά την μεταβίβαση λόγω κληρονομιάς των επιχειρήσεων «.....» με

ΑΦΜ, της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, σε εφαρμογή του Ν 3091/2002.

Επίσης για τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ να ληφθεί υπόψη ως απόθεμα το 10% των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου έτους της μεταβίβασης και όχι το ποσό των 141.433,10 €.

Γραπτή αιτιολόγηση της επιβολής πρόσθετου φόρου 120%.

Ακολούθως, εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη (αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.) με την οποία καταλογίστηκε φόρος ποσού 6.863,32 ευρώ.

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

1. Τον προσδιορισμό των αποθεμάτων στο 10% των αγορών του προηγούμενου έτους μεταβίβασης δηλαδή σε 75.218,88 € αντί του ποσού 141.433,10€.
2. Την αύξηση του παθητικού της κληρονομιάς κατά ποσό 143.092,21 €
3. Τον περιορισμό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 120%

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 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 την αρ. πρωτ. 1066328/1394/Α0012/16-7-2003 προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά την μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης ,εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α ...Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής λαμβάνεται υπόψη ποσοστό 10% επί των εμπορευσίμων αγαθών του έτους που προηγείται της μεταβίβασης. **Αν η επιχείρηση διενεργήσει απογραφή τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας απογραφής πριν την μεταβίβαση.** Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο προσδιορισμός των αποθεμάτων έπρεπε να γίνει στο 10% των αγορών του προηγούμενου έτους μεταβίβασης δηλαδή σε ποσό 75.218,88 € αντί του ποσού 141.433,10€ της συντελεσθείσας απογραφής είναι παντελώς αβάσιμος σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα.

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 κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω μεθοδολογία δεν αναγνωρίζεται παθητικό .

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003 : **α)** όταν μεταβιβάζονται εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές σε συγγενείς που υπάγονται στην Α και Β κατηγορία **ο υπολογισμός του φόρου γίνεται αυτοτελώς** με σταθερό συντελεστή 0,6 % και 1,2% αντίστοιχα χωρίς εφαρμογή των περί συνυπολογισμού διατάξεων **β)** όταν μεταβιβάζονται μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές καθώς και ολόκληρη επιχείρηση ή ποσοστά αυτής ή μερίδες ή μερίδια σε συγγενείς που υπάγονται στην Α και Β κατηγορία **ο υπολογισμός του φόρου γίνεται αυτοτελώς** με σταθερό συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα χωρίς εφαρμογή των περί συνυπολογισμού διατάξεων .Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την αύξηση του παθητικού της κληρονομιάς κατά ποσό 143.092,21 €(οφειλές....., δάνειο..... Τράπεζας, προσωπικό δάνειοοφειλή πιστωτικής κάρτας..., προσωπικό δάνειοτράπεζας και οφειλές προς....) τα οποία έχουν εξοφληθεί ή διακανονιστεί και εξοφλούνται μέσω δόσεων , είναι αβάσιμος διότι αφενός δεν αναγνωρίζεται παθητικό λόγω της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ 1055/2003 και αφ ετέρου λόγω της αυτοτελούς φορολόγησης των κληρονομηθέντων εταιρειών ουδεμία επίδραση έχει στον προσδιορισμό του φόρου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν 2961/2001περί επιβολής πρόσθετων φόρων ορίζεται ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις 1,4 και 5 του Ν 2523/1997 και σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 2523/1997 :

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών, παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επιβολή προσαυξήσεων και προστίμων πρέπει να περιοριστούν είναι παντελώς αβάσιμος βάση των προαναφερόμενων διατάξεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 1/3/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υεπί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

Επί της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

Διαφορά φόρου	3.119,69
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.743,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.863,32

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 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).