



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 22.04.2019

Αριθμός Απόφασης: 932

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακ. Θ-...../2007) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κληρονόμου του κατά την11.2007 αποβιώσαντος κύριος φόρος 163.276,40€, προσαύξηση άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 96.839,23€ ήτοι συνολικό ποσό 260.115,63€.

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς εκδόθηκε βάσει της από11.2018 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθμό08.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε στην υποβληθείσα με αριθμό/2018 δήλωση φόρου κληρονομιάς και αυτής που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για 700 κοινές ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας 25.000 δρχ (73,37 ευρώ) της καθεμιάς, της εδρεύουσας στην Θεσσαλονίκης Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η με αριθμό11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και να επιστραφεί εντόκως με το νόμιμο τόκο υπερημερίας αφ' ης στιγμής καταβληθεί, το σύνολο του τυχόν καταβληθέντος δυνάμει του ένδικου καταλογισμού ποσό προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο προσδιορισμός του αντικειμένου του φόρου με την ΠΟΛ 1055/2003 αντιβαίνει στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.
2. Πλημμελής προσδιορισμός της αξίας των μετοχών.

3. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

.....
2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

.....
ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«2. 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.

.....
4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους

τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους.

Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β/ του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα».

Επειδή, η απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013 /ΠΟΛ.1055/1.4.2003 εκδόθηκε βάσει εξουσιοδότησης της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρ.12 του Ν.3091/2002 και ρυθμίζει μεταξύ άλλων τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκη ορθώς εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 3, 9 και 12 του Ν. 2961/2001 και την ΠΟΛ 1055/2003 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών της επιχείρησης , Α.Φ.Μ.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν....».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί προσδιορισμού του φόρου με τρόπο που αντιβαίνει στο άρθρο 78 του Συντάγματος και παραβιάζει τις αρχές της χρηστής διοίκησης και του δικαιώματος εμπιστοσύνης του φορολογουμένου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, με την 1031583/253/A0013 /ΠΟΛ.1055/1.4.2003 ορίζεται ότι:

«Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. 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. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

.....
II. 1. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομικών, δωρεών και γονικών παροχών:

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24 η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα».

Επειδή, εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω θανάτου μετοχών της εταιρίας με την επωνυμία , Α.Φ.Μ. υπολόγισε το άθροισμα α) των ιδίων κεφαλαίων της προηγούμενης μέρας του θανάτου του κληρονομούμενου (1.171,966,74€) και β) της απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων που ισούται με το γινόμενο των ιδίων κεφαλαίων (1.171,966,74€) επί του λόγου του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης προ φόρων των πέντε τελευταίων ισολογισμών πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης $\{(286.674,42 + 681.745,44 + 691.413,99 + 962.971,89 + 612.528,11) / 5 = 647.066,77\}$ ήτοι των ισολογισμών της 31.12.2002, 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005, 31.12.2006 προς το μέσο όρο των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας περιόδου $\{(295.490,71 + 342.300,23 + 334.782,20 + 627.945,30 + 1.171.966,74)/5 = 554.497,04\}$ δη $1.171,966,74 + 1.171,966,74 \times 1,16 (647.066,77 / 554.497,04)$. Εν συνεχεία διαίρεσε το άθροισμα αυτό με τον αριθμό των μετοχών της κληρονομούμενης επιχείρησης (2.800) ήτοι $2.539.585,82 : 2.800 = 906,99\text{€}$, προκειμένου να υπολογίσει την αξία της κάθε μετοχής και ακολούθως πολλαπλασίασε αυτήν με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών ($700 \times 906,99 = 634.893,00\text{€}$).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ υπολόγισε ορθά την αξία των κληρονομούμενων μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 και 4 του Ν. 2961/2001 και της 1031583/253/A0013 /ΠΟΛ.1055/1.4.2003.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη ορθού υπολογισμού της αξίας των κληρονομούμενων μετοχών απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../2007)

Φόρος κληρονομιάς	163.276,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	96.839,23€
Σύνολο	260.115,63€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.