



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 3/9/2019

Αριθμός απόφασης 2477

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 5/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ/5-3-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /5-3-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, καθώς και την από 1/3/2019 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 5/4/2019 και 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 την υπ' αρ. /5-3-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 12.418,30 €, πλέον 5.774,51 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Στις 13/4/2012 απεβίωσε η, η οποία κατέλειπε την κινητή και ακίνητη περιουσία της, (βάσει της υπ' αρ. /16-1-2012 δημόσιας διαθήκης της συμβολαιογράφου), στην προσφεύγουσα, καθιστώντας την μοναδική της κληρονόμο.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ Π. ΦΑΛΗΡΟΥ την υπ. αρ. /5-11-2013 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς και στην συνέχεια την υπ. αρ. /31-1-2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς βάσει των διατάξεων του ν 4446/2016.

Με την υπ. αρ. /31-1-2017 συμπληρωματική δήλωση φόρου, η προσφεύγουσα-κληρονόμος δήλωσε τα περιεχόμενα της θυρίδας που διατηρούσε η κληρονομούμενη στην τράπεζα Εκτός των τιμαλφών, χρημάτων, λιρών κλπ, αξίας 16.121,60 € , δήλωσε και «τίτλους μετοχών της», με ημερομηνία έκδοσης 12/12/1987, με αριθ. από 0001 έως 10.000, που βρέθηκαν στην θυρίδα με τις αντίστοιχες μερισματοαποδείξεις, με μηδενική αξία, για τις οποίες θα γινόταν έλεγχος αν είναι εισηγμένες ή μη στο χρηματιστήριο και για η αξία τους κατά την παραμονή του θανάτου (α/α εγγραφή της με αρ. /8/7/2013 έκθεσης απογραφής θυρίδας).

Με την υποβολή της ως άνω δήλωσης προσκόμισε: α) από το Εθνικό Τυπογραφείο, τα ΦΕΚ με τις ανακοινώσεις της, από το έτος 1993 μέχρι και το έτος 2000

β) την με αρ. πρωτοκόλλου /9-1-2015 βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται ότι η δεν είναι ούτε υπήρξε ποτέ εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών,

γ) την με αρ. πρωτ. /10-1-2017 βεβαίωση του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου - Υπηρεσία ΓΕΜΗ, με την οποία βεβαιώνεται ότι η δεν είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο του Ε.Β.Ε.Α., δεν έχει απογραφεί ούτε έχει υποβάλει νομιμοποιητικά έγγραφα για την απογραφή της και ως εκ τούτου δεν έχει αποκτήσει μερίδα και φάκελο στο ΓΕΜΗ, προκειμένου να εκδοθούν πιστοποιητικά και αντίγραφα από ημερομηνία 31/01/2/2012 και μετά,

δ) τον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων της 31-12-2004, τα οποία περιλαμβάνουν και τα αντίστοιχα της 31-12-2003. Στις 08-05-2017 εκδόθηκε η υπ' αρ./2017 εντολή ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τον προσδιορισμό της αξίας των τίτλων της

Η Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ απέστειλε στην Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ δελτίο παροχής πληροφοριών σχετικά με την ως άνω ελεγχόμενη εταιρεία λόγω αρμοδιότητας της.

Η Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, με το υπ' αρ. πρωτ./20-4-2019 έγγραφό της, γνώρισε στην Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. το έτος 1993 έως και το οικ. έτος 2005. Αναφορικά με την διανομή κερδών μέσα στην τελευταία πενταετία πριν από την 13/4/2012 (ημερομηνία θανάτου), στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας τους δεν φαίνεται η εν λόγω εταιρεία να έχει αποδώσει φόρο κερδών ημεδαπών Α.Ε., σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν 3697/2008.

Κατόπιν, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., προέβη σε προσδιορισμό της αξία των μετοχών που δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/2003, με βάση την τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2004 (οικ. 2005).

Συντάχθηκε το υπ' αρ./29-1-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν νομότυπα στην προσφεύγουσα, η οποία δεν προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. να εκφράσει τις απόψεις της και εν συνεχεία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1.Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 §4 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), όπως αυτή προστέθηκε με την §3 του άρθρου 15 του ν. 2459/1997: «Η μεταβίβαση εν ζωή ή λόγω θανάτου ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πραγματοποιείται αποκλειστικώς με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Απόκτηση τέτοιων μετοχών κατά παράβαση της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου θεωρείται άκυρη και δεν παράγει κανένα δικαίωμα, υπέρ αυτού που τις αποκτά, όπως το δικαίωμα είσπραξης μερίσματος, συμμετοχής στις γενικές συνελεύσεις, μεταβίβασης των μετοχών αυτών κλπ. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν αυτός που μεταβιβάζει τις εν λόγω μετοχές δεν είναι φυσικό πρόσωπο. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται οι λεπτομέρειες, που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, καθώς και οι περιπτώσεις που η πιο πάνω μεταβίβαση μπορεί να γίνει και με άλλο τρόπο». Επιπρόσθετα δε, η διάταξη του άρθρου 15 §4 ορίζει, πως «κάθε άλλη διάταξη γενική ή ειδική που αντίκειται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου παύει να ισχύει». Συναφώς δε εκδόθηκε η Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με αριθμό 1056431/104/79/Β0012/Πολ 1169/23.5.1997 (ΦΕΚ Β' 479/11.6.1997), η οποία καθορίζει ένα

ελάχιστο περιεχόμενο για την ιδιωτική ή με συμβολαιογραφικό έγγραφο σύμβαση μεταβίβασης μετοχών και δίδει διευκρινήσεις για τη διαδικασία θεώρησης του σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού από την αρμόδια ΔΟΥ.

2. Από τον συνδυασμό των ρυθμίσεων αυτών με τα άρθρα 1034 επ., 888 επ., 1710 και 1846 επ. ΑΚ και ενόψει της προφανούς (φορολογικής) νομοθετικής σκοπιμότητας τους, συνάγεται, αφενός μεν, ότι ο επιβαλλόμενος (έγγραφος) τύπος για την μεταβίβαση μετοχών με σύμβαση ή λόγω κληρονομικής διαδοχής δεν είναι συστατικός, αλλά αποδεικτικός, αφετέρου δε, ότι η θεσπιζόμενη ακυρότητα της μεταβίβασης, σε περίπτωση μη τηρήσεως αυτού, ισχύει μόνον έναντι των φορολογικών αρχών και όχι στις μεταξύ των μερών σχέσεις (ΑΠ 1964/2014, ΑΠ 1426/2013 και επί αναλόγου θέματος του άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990, ΑΠ 90/2005, 761/2001 Νόμος).

Επιπλέον με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 2459/1997 "κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις", προστέθηκε στο άρθρο 79 του Ν. 2238/1994 "Κώδικας φορολογία Εισοδήματος" η § 4 κατά την οποία ορίζεται ότι "Η μεταβίβαση εν ζωή ή λόγω θανάτου ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πραγματοποιείται αποκλειστικώς με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Απόκτηση τέτοιων μετοχών κατά παράβαση της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου θεωρείται άκυρη και δεν παράγει **κανένα έννομο δικαίωμα υπέρ αυτού που αποκτά**, όπως το δικαίωμα είσπραξης μερίσματος, συμμετοχής στις γενικές συνελεύσεις, μεταβίβασης των μετοχών αυτών κτλ. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν αυτός που μεταβιβάζει τις εν λόγω μετοχές δεν είναι φυσικό πρόσωπο.

Περαιτέρω, με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών **ΠΟΛ. 1169/1997**, καθορίστηκε μόνο ένα ελάχιστο περιεχόμενο για την ιδιωτική ή, με συμβολαιογραφικό έγγραφο, σύμβαση μεταβίβασης μετόχων, καθώς και η διαδικασία θεώρησης του σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3. Το γεγονός λοιπόν ότι ευρέθησαν στη συγκεκριμένη θυρίδα κάποιες ανώνυμες μετοχές μιας εταιρίας της οποίας η άδεια ανεκλήθη με απόφαση της Νομαρχίας το 2006 και της οποίας από πουθενά δεν προκύπτει σχέση της με την κληρονομούμενη θεία της, συνεπάγεται ότι δεν υπήρξε ποτέ μέτοχος στην εταιρία αυτή. Ουδείς νόμιμος τύπος τηρήθηκε, και ουδεμία έννομη σχέση υπήρξε. Προσκομίζει με την παρούσα προς επίρρωση των ανωτέρω όλα τα Φ.Ε.Κ που αφορούν τη συγκεκριμένη εταιρία από το Εθνικό Τυπογραφείο.

4. Κατά τα ανωτέρω λοιπόν, τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προέβησαν καταφανέστατα σε εσφαλμένη ερμηνεία του Νόμου και μη νόμιμα της επέβαλαν την πληρωμή συμπληρωματικού φόρου κληρονομιάς. Δεν προέβησαν ως όφειλαν πριν καταλογίσουν επιπλέον φόρο κληρονομιάς σε έλεγχο των στοιχείων δημοσιότητας της εταιρίας αλλά ούτε και σε έλεγχο της ίδιας της εταιρίας μέσω των βιβλίων μετόχων της εταιρίας προκειμένου να διαπιστώσουν ότι ουδέποτε τόσο η κληρονομούμενη θεία της όσο και ο θανών σύζυγος της είχαν κάποια έννομη σχέση, είτε μετοχική είτε καταστατική με την συγκεκριμένη εταιρία. Αν η συγκεκριμένη φορολογική αρχή είχε προβεί στον δέοντα και προσήκοντα έλεγχο κι αφού είχε λάβει υπόψιν της

τους θεμελιώδεις κανόνες του Εμπορικού Δικαίου περί μεταβίβασης ανωνύμων μετοχών, ουδέποτε θα επέβαλε πλεονάζοντα φόρο κληρονομιάς. Αυτή η σκέψη αποτυπώνεται περίτρανα και με τις σύγχρονες επιταγές της κείμενης Νομοθεσίας, αναγκάζοντας τον Νομοθέτη από 01.01.2019 να καταργήσει την έκδοση ανωνύμων μετοχών, επιβάλλοντας κατά τον τρόπο αυτό την έκδοση μόνο ονομαστικών μετοχών.

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 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 στοιχείο**η εσωτερική αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για να μεταβιβαστούν ανώνυμες μετοχές θα πρέπει αυτές να συνοδεύονται από συμβατικό τύπο είτε πρόκειται για ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών, είτε συμβολαιογραφικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών το οποίο θα πρέπει να κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ της έδρας της εταιρείας κατ άρθρο 79 §4 του ν. 2238/1994 (και επειδή δεν υφίσταται συμφωνητικό στην κρινόμενη περίπτωση δεν υφίσταται και μεταβίβαση).

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι στην κρινόμενη περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 3 του ν 2961/2001 και όχι του άρθρου 79 του ν 2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προέβησαν καταφανέστατα σε εσφαλμένη ερμηνεία του Νόμου και μη νόμιμα της επέβαλαν την πληρωμή συμπληρωματικού

φόρου κληρονομιάς. Δεν προέβησαν ως όφειλαν πριν καταλογίσουν επιπλέον φόρο κληρονομιάς σε έλεγχο των στοιχείων δημοσιότητας της εταιρίας ,αλλά ούτε και σε έλεγχο της ίδιας της εταιρείας μέσω των βιβλίων μετόχων της εταιρείας προκειμένου να διαπιστώσουν ότι ουδέποτε τόσο η κληρονομούμενη θεία της όσο και ο θανών σύζυγος της είχαν κάποια έννομη σχέση , είτε μετοχική είτε καταστατική με την συγκεκριμένη εταιρεία δεν προκύπτει η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης σε αυτήν παράβασης.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή την με αρ./20-3-2006 απόφαση του Νομάρχη Αθηνών με την οποία ανακλήθηκε η με/26-11-1986 απόφαση παροχής αδείας σύστασης και έγκρισης καταστατικού της εταιρείας λόγω μη υποβολής δικαιολογητικών χρήσεων 31/12/2001 έως 31/12/2004 όπου αναφέρεται ότι η εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση. Την υπ. αρ./10-1-2017 βεβαίωση από την υπηρεσία ΓΕΜΗ ότι η εταιρεία δεν έχει απογραφεί και δεν έχει υποβάλλει νομιμοποιητικά έγγραφα, την σύσταση της εταιρείας με αρ./1986 και την τροποποίηση με αρ./1986 από τα οποία **προκύπτει ότι η κληρονομούμενη δεν είναι καταστατική μέτοχος** και τα ΦΕΚ με αρ./2002,/1998,/2006,/1996,/2002, από τα οποία προκύπτουν αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου, παραίτηση μελών, εκλογή μελών Δ.Σ κλπ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8β του Κ.Ν 2190/1920 προβλέπεται ρητά βιβλίο μετόχων, **ενώ βιβλίο μετοχών δεν προβλέπεται από καμία διάταξη**. Οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν ειδικό βιβλίο μετόχων στο οποίο καταχωρούν τα στοιχεία των μετόχων που είναι κύριοι ονομαστικών τίτλων. Οι μέτοχοι που είναι κύριοι ανωνύμων μετοχών δεν καταχωρούνται στο βιβλίο γιατί δεν είναι εφικτό αφού η εταιρεία δεν γνωρίζει τους κύριους των ανωνύμων μετοχών.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ διενήργησε έλεγχο στην υποβληθείσα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016, με αρ./31-1-2017 δήλωση φόρου κληρονομιάς, λαμβάνοντας υπόψη την υπ. αρ./8-7-2013 έκθεση απογραφής της τραπεζικής θυρίδας από την οποία προκύπτει η ύπαρξη των μετοχών της, με ημερομηνία έκδοσης 12/12/1987 και με αρ. από 0001 έως 10.000.

Επειδή και μόνη αυτή η ύπαρξη των μετοχών στην έκθεση απογραφής της θυρίδας της τράπεζας **αποδεικνύει ότι η κληρονομούμενη ήταν «κυρία» των ως άνω ανωνύμων μετοχών.**

Συνεπώς, ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κληρονομούμενη όσο και ο θανών σύζυγος της δεν είχαν κάποια έννομη σχέση, **είτε μετοχική είτε καταστατική με την συγκεκριμένη εταιρεία και η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν προέβη σε έλεγχο των βιβλίων μετόχων, κρίνεται αβάσιμος σύμφωνα με τις διατάξεις** του άρθρου 8β του Κ.Ν 2190/1920 και απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2003 η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως :

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των 5 τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν την μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η 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 κα την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί την φορολογητέα αξία αυτών.

Γι α την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παρ. 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 κατά την οποία γενιέται η φορολογική υποχρέωση.

Ως απόδοση των 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 5 ισολογισμοί λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

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 ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ήταν η 13-04-2012 (ημέρα θανάτου), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1055/3005, για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο ως άνω μετοχών, έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας που υπήρχαν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, και τα ίδια κεφάλαια των 5 τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν την μεταβίβαση, εν προκειμένω, τον θάνατο.

Επειδή η ως άνω εταιρεία υπέβαλε τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος το οικ. έτος 2005, (χρήση 2004), ήτοι προγενέστερα των (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων, της προηγούμενης ημέρας εκείνης κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίστανται τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ στοιχεία, δεν δύναται να προσδιοριστεί φορολογητέα αξία για τις μετοχές αυτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 5/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /5-3-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς /05-03-2019

Διαφορά φόρου	0,00
Τόκοι - πρόστιμα	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .